

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO DE JANEIRO  
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E ECONÔMICAS  
FACULDADE DE DIREITO**

**ICMS, ENERGIA ELÉTRICA E O PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE**

**RAISSA RECIOLINO DI GIACOMO**

**RIO DE JANEIRO  
2017 / 1º Semestre**

## **ICMS, ENERGIA ELÉTRICA E O PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE**

Trabalho de conclusão de curso apresentado à Faculdade de Direito da Universidade Federal do Rio de Janeiro, como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Direito, sob a orientação da professor Dr. Eduardo Maneira.

**RIO DE JANEIRO**

**2017 / 1º Semestre**

## **ICMS, ENERGIA ELÉTRICA E O PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE**

Trabalho de conclusão de curso apresentado à Faculdade de Direito da Universidade Federal do Rio de Janeiro, como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Direito, sob a orientação da professor Dr. Eduardo Maneira.

Data de aprovação: \_\_\_\_/\_\_\_\_/\_\_\_\_

Banca Examinadora:

---

Prof. Eduardo Maneira

---

Membro da Banca

---

Membro da Banca

**RIO DE JANEIRO**  
**2017/ 1º Semestre**

### CIP - Catalogação na Publicação

G429i Giacomo, Raissa Reciolino Di  
ICMS, Energia Elétrica e o Princípio da  
Seletividade / Raissa Reciolino Di Giacomo. -- Rio  
de Janeiro, 2017.  
64 f.

Orientador: Eduardo Maneira.  
Trabalho de conclusão de curso (graduação) -  
Universidade Federal do Rio de Janeiro, Faculdade  
de Direito, Bacharel em Direito, 2017.

1. ICMS. 2. Energia Elétrica. 3. Princípio da  
Seletividade. I. Maneira, Eduardo, orient. II.  
Título.

**CDD 341.39**

Elaborado pelo Sistema de Geração Automática da UFRJ com os  
dados fornecidos pelo(a) autor(a).

À Faculdade Nacional de Direito da UFRJ, por ter o poder de transformar seus alunos em cidadãos comprometidos com a luta por uma sociedade mais humanitária e justa.

À Marilda Reciolino, minha mãe, por ser meu maior exemplo de mulher e ser humano, por ter me ensinado que a educação é um bem necessário e essencial para alcançarmos nossos objetivos.

## **AGRADECIMENTOS**

Diante do encerramento de mais uma importante etapa da minha vida acadêmica, não poderia deixar de agradecer a todos aqueles que, de alguma forma, contribuíram para esta realização.

Em primeiro lugar, agradeço profundamente à minha mãe, Marilda Izabel Bottino Reciolino, a mulher mais forte e doce que conheço, por todo amor e dedicação incondicionais despendidos a fim de garantir minha formação pessoal e acadêmica para que eu me tornasse uma mulher culta, determinada e sensível ao próximo.

Jamais poderia deixar de registrar, também, minha imensa gratidão à minha tia Shirley, que repleta de amor, sempre me acolheu, me apoiou e me ensinou que o mais valioso na vida são os nossos amigos. Ao meu eternamente amado tio Luiz Roberto, por ter sido um exemplo de homem despedido de preconceitos, repleto de amor e determinação, além de todo carinho, cuidado e contribuição à minha formação. Ao meu primo Luiz Fernando que, apesar da atual distância, sempre trouxe alegria e amor à minha vida. À minha vó Ivone que, mesmo sem me conhecer, é grande parte de quem eu sou. Ao Pedro, que foi meu maior exemplo e melhor amigo nos últimos cinco anos.

Agradeço, ainda, ao Colégio Santo Inácio por não apenas ter me preparado academicamente, mas por ter me fornecido a oportunidade de conhecer as mulheres as quais eu tenho o imenso prazer de chamar de melhores amigas. Beatriz, Carolina, Clara, Giovana, Helena, Isabella, Luiza, Marcela e Nathália, obrigada por serem meu alicerce e tornarem possível qualquer vitória minha, vocês são parte de mim.

A todos os meus chefes e amigos do Veirano e da KPMG, minha imensa gratidão por toda paciência, generosidade e conhecimentos compartilhados, que foram essenciais à minha formação profissional. Aos meus professores da Faculdade Nacional de Direito, fica meu agradecimento e minha admiração pelo exímio trabalho que exercem em contribuir para formação de advogados comprometidos à luta pela Justiça Social.

Aos meus amigos da Faculdade Nacional de Direito, todo meu amor, muito obrigada por, além de alegrarem minhas tardes e manhãs na Central do Brasil, me acompanharem nessa caminhada, me tornarem uma pessoa e uma advogada melhor.

## RESUMO

A presente monografia tem como objetivo estudar a relação entre o Princípio da Seletividade e o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) incidente sobre a energia elétrica. A controvérsia em questão reside na obrigatoriedade constitucional ou não de observar o princípio supramencionado na determinação das alíquotas de ICMS sobre energia elétrica. Ao longo deste trabalho, será promovido o estudo pormenorizado do Princípio da Seletividade, de seu critério da essencialidade e de sua aplicação ao ICMS incidente sobre energia elétrica, analisando como exemplo o caso do Rio de Janeiro. Por fim, uma vez esclarecidos todos estes conceitos jurídicos à luz das definições legais e da mais respeitada doutrina e jurisprudência, verificar-se-á que o critério da essencialidade é de observância obrigatória para determinação das alíquotas do ICMS, quando este for seletivo, sendo, portanto, inconstitucional a alíquota de 25% incidente sobre energia elétrica instituída por meio do Decreto 27.427/00 pelo Estado do Rio de Janeiro.

**Palavras-chave:** Direito Tributário; Direito Constitucional; ICMS; Princípio da Seletividade; Critério da Essencialidade; Alíquotas.



## **ABSTRACT**

The current work has the purpose to provide a study about the relation between the Principle of Selectivity and the Tax over Merchandise and Services Circulation (ICMS) incident over electric power. The controversy discussed relies on the constitutional obligation of complying or not with the principle mentioned above when determining the ICMS' rates for electric power. In this work, a detailed study about the Principle of Selectivity, its essentiality criteria and its application to ICMS incident over electric power shall be promoted together with an analysis of the Rio de Janeiro's example. Finally, once clarified all the legal concepts according to the legal definitions and the most relevant doctrine and jurisprudence, it will be understood that the essentiality criteria is mandatory to determine the ICMS' rates when the Principle of Selectivity is applied, therefore, the ICMS' rate over electric power introduced by Decree #27.427/00 of Rio de Janeiro's State is unconstitutional.

**Key words:** Tax Law; Constitutional Law; ICMS; Principle of Selectivity; Essentiality Criteria; Rates.

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

Art.	Artigo
Cap.	Capítulo
CF	Constituição Federal
EC	Emenda Constitucional
Ed.	Edição, editor
<i>E. g.</i>	<i>Exempli gratia</i>
ICMS	Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços
<i>Idem</i> ou <i>id</i>	O mesmo (autor) acima
<i>Ibidem</i> ou <i>ibid</i>	O mesmo (autor), no mesmo lugar (obra) acima
<i>In:</i>	Em, no, contido em
<i>Op. cit</i>	( <i>Opus citatum</i> ) obra citada acima
P.	Página
Prof.	Professor
RE	Recurso Extraordinário
Rel.	Relator
REsp	Recurso Especial
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça
<i>V. g.</i>	<i>Verbi gratia</i>
Vol.	Volume (antes de algarismos romanos)

## SUMÁRIO

AGRADECIMENTOS.....	5
RESUMO.....	7
ABSTRACT.....	8
LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS.....	9
SUMÁRIO.....	10
INTRODUÇÃO.....	11
1. A TRIBUTAÇÃO E A CONSTITUIÇÃO FEDERAL.....	16
1.1. A Supremacia da Constituição Federal.....	16
1.2. A Tributação na Constituição Federal.....	18
2. O IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS DE TRANSPORTE INTERESTADUAL E INTERMUNICIPAL E COMUNICAÇÃO (ICMS).....	25
2.1. Introdução ao ICMS.....	25
2.2. Incidência do ICMS sobre operações relacionadas à Energia Elétrica.....	31
3. O PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE.....	39
3.1. Introdução ao Princípio Seletividade em Função da Essencialidade.....	39
3.2. O ICMS e o Princípio da Seletividade.....	41
4. A INCONSTITUCIONALIDADE DA ALÍQUOTA DE ICMS SOBRE ENERGIA ELÉTRICA SUPERIOR À GENÉRICA.....	46
4.1. A aplicação do Princípio da Seletividade nas operações com Energia Elétrica.....	46
4.2. O caso do Estado do Rio de Janeiro.....	50
4.3. A jurisprudência judicial acerca da matéria ora estudada.....	53
5. CONCLUSÕES.....	58
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	61
REFERÊNCIAS JURISPRUDENCIAIS.....	63

## INTRODUÇÃO

A questão ora em análise é de extrema importância por tratar da incidência do Imposto sobre Circulação de Mercadorias, Transporte Interestadual e Intermunicipal e Serviços sobre operações que envolvem um dos bens mais básicos e necessários à vida humana em sociedade como conhecemos atualmente, a energia elétrica.

Ao longo dos últimos anos, com a crescentemente crise econômica que assola o país, os Estados vêm adotando diversos métodos a fim de maximizar sua arrecadação fiscal. Dentre eles, está a criação de taxas e a majoração de alíquotas de impostos já existentes, é o caso do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (“ICMS”), o qual será tratado ao longo do presente trabalho.

Portanto, diversos estados brasileiros editaram, ao longo dos últimos anos, normas responsáveis por majorar as alíquotas do ICMS sobre o fornecimento de energia elétrica. Assim, em alguns estados, as alíquotas passaram a serem superiores às genéricas, que giram em torno de 17% e 18%. No Estado do Rio de Janeiro, por exemplo, a alíquota de ICMS para operações com energia elétrica pode chegar, atualmente, a 25%<sup>1</sup>.

Apesar da pouca explanação doutrinária sobre o assunto, o mesmo tem sido analisado por diversos tribunais estaduais brasileiros devido ao crescente número de demandas judiciais propostas pelos contribuintes acerca do tema.

Os contribuintes têm alegado a inconstitucionalidade das alíquotas de ICMS incidentes sobre operações com energia elétrica por superarem as alíquotas genéricas. O argumento utilizado por eles é a violação ao Princípio da Seletividade previsto no Art. 155, §2º, III da Constituição Federal de 1988.

Considerando a relevância da questão jurídica e o impacto fiscal que a mesma poderia causar tanto em favor dos contribuintes quanto em desfavor do estado, o presente trabalho se prestará a análise do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços de Transporte

---

<sup>1</sup>Art. 14, VI, item 2 do Decreto Estadual nº27.427 de 2000 do Estado do Rio de Janeiro

Interestadual e Intermunicipal e Comunicação e sua relação com o Princípio da Seletividade a fim de que seja possível, ao final, concluir se aplicação deste princípio ao imposto é obrigatória ou facultativa.

Para isso, o tratamento tributário constitucional sobre a matéria e o ICMS serão apresentados com todas as suas mais relevantes características e peculiaridades, que encontram-se previstas na Constituição Federal de 1988.

Ademais, o Princípio da Seletividade e seu critério da essencialidade, ambos previstos no já mencionado Art. 155, §2º, III da CF/88, serão estudados detalhadamente para que não reste, dúvidas quanto à sua aplicação em relação ao ICMS.

Será estudado também o caráter essencial da energia elétrica, considerada mercadoria pela Constituição Federal de 1988, para que se compreenda a necessidade de aplicação do Princípio da Seletividade especialmente na instituição das alíquotas de ICMS incidentes sobre operações com energia elétrica.

Desta forma, ao longo deste trabalho, chegar-se-á à conclusão de que aplicação do princípio mencionado acima não pode se dar ao bel-prazer do legislador infraconstitucional, sendo obrigatória sua aplicação uma vez que os estados optaram por um sistema de alíquota seletivas.

Uma vez concluído que a aplicação do Princípio da Seletividade é obrigatória aos estados brasileiros devido à forma de tributação pela qual optaram, por conseguinte, chegar-se-á à conclusão de que as alíquotas de ICMS incidentes sobre operações com energia elétrica não podem superar as genéricas, sob pena de incorrerem em inconstitucionalidade.

A fim de exemplificar a tese ora alegada será feita, ainda, a análise do caso específico do Estado do Rio de Janeiro por ter o Órgão Especial do seu Tribunal de Justiça Estadual reconhecido, por meio da Arguição de Inconstitucionalidade nº 27 de 2005, a inconstitucionalidade de artigo em Decreto Estadual que determinava alíquota de ICMS sobre operações com energia elétrica em patamar superior ao genérico. O referido Tribunal de Justiça

entendeu que o dispositivo<sup>2</sup> representava clara violação ao constitucional Princípio da Seletividade e seu critério da essencialidade.

Foi neste sentido que a empresa “Lojas Americanas S/A” interpôs o Recurso Extraordinário nº 714.139, cuja repercussão geral foi reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal em 13 de Junho de 2014.

A recorrente interpôs o referido recurso com o intuito de questionar a constitucionalidade da alíquota majorada de 25% de ICMS sobre o fornecimento de energia elétrica estabelecida pelo Estado de Santa Catarina no artigo 19, II, alíneas “a” e “c” da Lei Estadual nº 10.297 em conjunto com o art. 26, II, alíneas “a” e “c”, do Decreto Estadual nº 2.870/01.

A recorrente requer a aplicação da alíquota genérica interna de 17% sob a alegação de inconstitucionalidade da alíquota majorada por entender que a mesma viola os princípios constitucionais da Igualdade e Seletividade, previstos nos artigos 150, II e 155, §2º, III, da CF/88 respectivamente.

O Princípio da Seletividade supracitado que recai sobre o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços é regido, como já mencionado, pelo critério da essencialidade. Tal critério determina que as alíquotas de ICMS devem aumentar em inversa proporção à essencialidade do produto em circulação ou do serviço prestado.

Contudo, o que se verificará é que, atualmente, a incidência de ICMS sobre bens essenciais se faz com alíquotas iguais ou superiores àquelas aplicadas a produtos supérfluos. No Rio de Janeiro, por exemplo, a alíquota de ICMS sobre fornecimento de energia elétrica pode chegar a 25%<sup>3</sup>, enquanto a carga tributária de ICMS que recai sobre operações com bebidas alcoólicas é igualmente de 25%<sup>4</sup>.

---

<sup>2</sup> Idem

<sup>3</sup> Idem

<sup>4</sup> Nota do Inciso VII do Art. 14 do Decreto Estadual do Rio de Janeiro nº 27.427: “Nota - As operações com perfume e cosmético, bebida alcoólica, exceto cerveja, chope e aguardente de cana e de melão, e embarcação de esporte e de recreio têm sua base de cálculo reduzida de forma que a carga tributária incidente seja equivalente à 25% (vinte e cinco por cento).”.

Portanto, verificar-se-á que apesar da previsão constitucional do Princípio da Seletividade, não há qualquer diferença entre a carga tributária de ICMS incidente sobre operações com energia elétrica e a carga tributária de ICMS incidente sobre operações com bebidas alcoólicas, sendo completamente ignorado o critério da essencialidade.

Consequentemente, restará claro, ainda, o motivo pelo qual é inconstitucional a instituição pelo legislador infraconstitucional de alíquotas de ICMS que não são apenas superiores às genéricas mas que também apresentam caráter progressivo, utilizando-se de outro critério que não aquele previsto constitucionalmente, o da essencialidade.

Por fim, o entendimento jurisprudencial acerca da matéria será, ainda, objeto de exame deste trabalho, para que se compreenda o entendimento adotado por alguns dos diversos tribunais estaduais de todo país e os fundamentos nos quais se baseiam.

Desta análise, será possível observar que não há, atualmente, jurisprudência pacífica quanto ao tema ora examinado. Observa-se que, alguns Tribunais de Justiça de determinados estados, *data vênia*, desprovidos de razão, entendem ser completamente constitucional a cobrança de ICMS em operações com energia elétrica aplicando alíquota muito superior à alíquota genérica.

Já em outros, como o Estado do Rio de Janeiro, que, como anteriormente mencionado, já reconheceu a inconstitucionalidade do Art. 14, VI, item 2 do Decreto Estadual nº 27.427/2000, entende-se exatamente o contrário. Para os estados do Rio de Janeiro e da Bahia, por exemplo, o tribunal de justiça estadual entende ser notoriamente inconstitucional a hipótese a qual se refere o parágrafo anterior.

Diante de todo acima exposto, não há qualquer dúvida quanto à relevância jurídica do tema, que ainda é objeto de discussão pela doutrina e jurisprudência. Ademais, não se pode ignorar a enorme relevância econômica que o assunto também demonstra, uma vez que envolve o ICMS, imposto que denota o maior caráter arrecadatário dos estados brasileiros.

Isto posto, o presente trabalho visa demonstrar a inconstitucionalidade das normas estaduais que se prestam a estabelecer alíquotas de Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços de Transportes Interestadual e Intermunicipal e Comunicação sobre operações com

energia elétrica, bem essencial à sociedade atual, superiores às alíquotas consideradas genéricas, por contrariarem explicitamente o Princípio da Seletividade e seu critério da essencialidade, ambos dispostos no art. 155, parágrafo 2º, inciso III da Constituição Federal de 1988.



## **1. A TRIBUTAÇÃO E A CONSTITUIÇÃO FEDERAL**

### **1.1 A Supremacia da Constituição Federal**

O sistema jurídico é formado por inúmeros tipos de normas, as quais encontram-se dispostas de maneira hierarquizada, de modo a formar a chamada “pirâmide jurídica” na qual encontra-se como ápice a Constituição.

O ordenamento jurídico é composto por inúmeras normas que encontram-se escalonadas, sendo uma norma fundamento de validade da outra. Noutras palavras, uma norma inferior busca fundamentar sua validade em uma norma superior, e assim em diante até que a Constituição seja alcançada.

A Constituição, no topo da “pirâmide normativa”, por sua vez, nas palavras de Pedro Lenza, “tem o seu fundamento de validade na norma hipotética fundamental, situada no plano lógico, e não no jurídico, caracterizando-se como fundamento de validade de todo o sistema, determinando-se a obediência a tudo o que for posto pelo Poder Constituinte Originário<sup>5</sup>.”

Portanto, a Constituição é formada por dois planos, um plano lógico-jurídico, no qual encontram-se a norma fundamental hipotética, que é fundamento lógico-transcendental de validade do outro plano, o jurídico-positivo, onde encontram-se as normas positivadas.

Isto posto, em observância ao Princípio da Força Normativa, os aplicadores da Constituição devem, assim, aplicá-la de forma a conferir máxima efetividade à mesma. É o que ensina Canotilho:

[...]na solução dos problemas jurídico-constitucionais deve dar-se prevalência aos pontos de vista que, tendo em conta os pressupostos da Constituição (normativa), contribuem para uma eficácia ótima da lei fundamental. Consequentemente, deve dar-se primazia às soluções hermenêuticas que, compreendendo a historicidade das estruturas constitucionais, possibilitam a “actualização” normativa, garantindo, do mesmo pé, a sua eficácia e permanência.<sup>6</sup>

Outro importante princípio que deve ser observado é o Princípio da Interpretação

---

<sup>5</sup> LENZA, Pedro. *Direito Constitucional Esquematizado*. Editora Saraiva. 17ª Ed.P.77

<sup>6</sup>CANOTILHO, J. J. G. *Direito constitucional e a teoria da Constituição*, 6ª Ed.P.229

Conforme a Constituição, que dita que diante de normas polissêmicas, deve-se preferir aquela interpretação que mais se aproxime do texto constitucional a fim de conservar as normas constitucionais. Por este motivo não se admite qualquer interpretação da norma que seja contrária à Constituição.

Neste sentido, denomina-se inconstitucional a norma que ensejar, por ação ou omissão, a incompatibilidade da norma infraconstitucional com a Constituição. Sendo a inconstitucionalidade por ação aquela que pressupõe a existência de norma inconstitucional e a por omissão aquela que enseja violação à Constituição por silencio do Poder Legislativo, que permanece silente quando deveria, por determinação constitucional, se manifestar.

Existem diversas espécies de inconstitucionalidade, mas, aqui, trataremos apenas daquela que constitui vício material. Incorre em vício material todo ato normativo que contrariar qualquer preceito ou princípio constitucional, sendo, portanto, inconstitucional.

Sobe a matéria ora tratada, Barroso leciona:

[...] a inconstitucionalidade material expressa uma inconstitucionalidade e material expressa uma incompatibilidade de conteúdo, substantiva entre a lei ou ato normativo e a Constituição. Pode traduzir-se no confronto com uma regra constitucional – *e.g.*, a fixação da remuneração de uma categoria de servidores públicos acima do limite constitucional (art. 37, XI) – ou com um princípio constitucional, como no caso de lei que restrinja ilegítimamente a participação de candidatos em concurso público, em razão do sexo ou idade (art. 5º, *caput*, e 3º, IV), em desarmonia com o mandamento da isonomia. O controle material de constitucionalidade pode ter como parâmetro todas as categorias de normas constitucionais: de organização, definidoras de direitos e programáticas.<sup>7</sup>

Diante do exposto, resta clara a supremacia da Constituição Federal, que deve ser observada na elaboração de quaisquer atos normativos para que os mesmos sejam válidos. Caso contrário, conforme acima disposto, incorrerão em inconstitucionalidade por existência de vício formal, ou seja, por violação aos preceitos ou princípios previstos expressamente ou implicitamente na Constituição.

Uma vez esclarecidos os motivos basilares à supremacia da Constituição, o presente trabalho passará à análise de alguns preceitos e princípios tributários dispostos ao longo do texto constitucional a fim de elucidar os fundamentos da tese defendida nesta dissertação.

---

<sup>7</sup> BARROSO, Luís Roberto, *O controle de constitucionalidade no direito brasileiro*, 2ªEd. P. 29

## **1.2 A Tributação na Constituição Federal**

A Constituição Federal brasileira de 1988 contém diversos dispositivos que tratam da matéria tributária. O capítulo I do título VI da Carta Magna dispõe, ao longo de 18 artigos, sobre o Sistema Tributário Nacional.

O legislador constituinte optou por discorrer de maneira exaustiva sobre a competência tributária de cada ente político estatal. Tratou, portanto, de delimitar de forma clara e rígida quais as áreas sobre as quais cada ente federativo pode exercer seu poder de tributação.

Desta forma, a União, Estados, Municípios e Distrito Federal apenas podem atuar estritamente dentro dos poderes que lhes foram outorgados pela Carta Magna, sob pena de extrapolarem sua competência tributária e incorrerem em inconstitucionalidade.

A competência tributária constitucionalmente outorgada nada mais é do que a distribuição aos entes políticos do estado de uma parcela do poder de tributar, a fim de viabilizar o efetivo exercício da autonomia destes.

Portanto, estes entes políticos não recebem, por meio do texto constitucional, o poder tributário em si, mas uma pequena parcela deste poder limitado às balizas constitucionais que lhes foram impostas minuciosamente.

Desta forma, os legisladores federais, estaduais, municipais e do Distrito Federal acabam por apenas recriar de certa maneira aquilo que já foi outrora disposto pela Constituição, uma vez que a mesma registrou com clareza o caminho a ser trilhado pelas normas infraconstitucionais quando tratarem de matéria tributária.

A fim de elucidar o que foi exposto acima, é necessário entender o que é a chamada “competência tributária”. Competência tributária é possibilidade da qual um ente político dispõe de cobrar tributos.

Nas palavras de Roque Antonio Carrazza<sup>8</sup>, “Portanto, competência tributária é a possibilidade jurídica de criar, *in abstracto*, tributos, descrevendo, legislativamente, suas hipóteses de incidência, seus sujeitos ativos, seus sujeitos passivos, suas bases de cálculo e suas alíquotas.”.

Em outras palavras, competência tributária é uma faculdade que a Constituição Federal confere aos entes federativos para que possam legislar criando tributos, bem como os arrecadando e administrando.

Por conseguinte, aquele ente que detém competência tributária para criar um tributo, a partir de faculdades constitucionais, igualmente detém poderes para aumentar e diminuir a carga tributária ou, ainda, para suprimi-la, utilizando-se, por exemplo, de instrumentos jurídicos como as isenções.

Contudo, importante salientar que apesar de possuir o condão de exercitar sua competência tributária em todo ou em parte ou até mesmo de não exercitá-la, sempre dentro dos limites constitucionais, não pode o ente político delegá-la, modificá-la ou renunciá-la, sendo estes poderes exclusivos do legislador constituinte.

Destaca-se, então, que a competência tributária encontra-se, portanto, situada anteriormente ao nascimento do tributo, que só surge efetivamente após edição de lei que assim o faça, é o que se confirma no texto do Art. 6º do Código Tributário Nacional, Lei 5.172 de 1966:

“Art. 6º A atribuição constitucional de competência tributária compreende a competência legislativa plena, ressalvadas as limitações contidas na Constituição Federal, nas Constituições dos Estados e nas Leis Orgânicas do Distrito Federal e dos Municípios, e observado o disposto nesta Lei.”

Ademais, no Brasil, por imposição do Princípio da Legalidade, a edição de lei é condição *sine qua non* para criação e exigência de tributos. Assim sendo, é imprescindível a existência de lei criando um tributo, estabelecendo seu fato gerador, base de cálculo, sujeito passivo, ativo e alíquotas para que o mesmo possa ser exigido pelo poder público.

---

<sup>8</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. *ICMS*. Malheiros Editora, 17ª Ed. P. 34 e 35

Neste sentido dispõe o Art. 150, I da CF/88:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:  
I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça; (grifou-se)

A partir da simples leitura do artigo transcrito acima, resta claro que é vedado a qualquer ente político a cobrança de tributos ou majoração de suas alíquotas sem edição de lei que assim estabeleça.

Acerca da distribuição constitucional de competência tributária, possuem poder para criar tributos *in abstracto*, no Brasil, os entes políticos estatais, quais sejam a União, os Estados, os Municípios e o Distrito Federal. Isto se explica uma vez que estas pessoas políticas são as únicas que possuem poder Legislativo próprio.

Mais uma vez, apenas pode exigir tributo aquele que detém poder para instituí-lo. Se para sua instituição exige-se criação de lei, apenas aquele que possui poder para legislar possuirá também poder para criar e exigir tributos. Este é o motivo pelo qual apenas os entes políticos supramencionados são dotados de competência tributária.

A Constituição Federal, em seu já mencionado capítulo que trata do Sistema Tributário Nacional, instituiu competências tributárias privativas para cada um dos entes federativos supramencionados.

Assim, determinou quais matérias são tributáveis privativamente pela União, Estados, Municípios e Distrito Federal. Em outras palavras, cada ente federativo recebeu do texto constitucional a faculdade de tributar campos próprios.

Importante frisar que a competência tributária é tema que fora tratada incansavelmente pela Carta Magna, tendo sido assunto esgotado pelo legislador constituinte que apenas concedeu espaço ao legislador infraconstitucional para, quando muito, explicitar aquilo que possivelmente tenha ficado implícito no texto constitucional.

Nesta toada, segundo Elizabeth Nazar Carrazza, o legislador infraconstitucional:

Deve, portanto, verificar, na própria Carta Magna: *a)* qual o fato ou o conjunto de fatos sobre os quais pode incidir o tributo (balizas do aspecto material); *b)* até que ponto é livre na escolha do sujeito passivo da exação (contornos do aspecto pessoal); *c)* qual o âmbito de validade espacial e quais as circunstâncias de lugar de ocorrência do fato impositivo (limitações ao aspecto espacial); e *d)* quais os momentos que pode escolher para reputar concretizada a hipótese de incidência do tributo (parâmetros do aspecto temporal) <sup>9</sup>

Deste modo, se por um lado a Constituição conferiu poderes aos entes políticos estatais para que possam criar, exigir e administrar tributos, por outro determinou de maneira bem clara quais são os limites a serem respeitados por estes mesmos entes para que exerçam o poder que lhes foi concedido dentro dos parâmetros da legalidade.

No tocante aos impostos (tributos desvinculados à atuação estatal), a Carta Magna traçou quais são aqueles que podem ser criados exclusivamente pela União, pelos Estados, pelos Municípios e pelo Distrito Federal.

Os Estados, por força do Art. 155, I, II e III da CF, são competentes para criar impostos sobre transmissão *causa mortis* e doação de quaisquer bens ou direitos; sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação; e sobre propriedade de veículos automotores.

Os Municípios, conforme Art. 156, I, II e III da CF, foram constitucionalmente autorizados a instituir impostos sobre propriedade predial e territorial urbana; sobre transmissão *inter vivos*, a qualquer título, por ato oneroso, de bem imóveis e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição; e serviços de qualquer natureza, não compreendidos no supracitado Art. 155, II da CF.

Já o Distrito Federal, de acordo com os Art. 155, *caput* e Art. 147, ambos da CF, pode criar todos os impostos que os Estados e Municípios foram autorizados a criar, desde que dentro de seu território.

Por fim, a União, autorizada pelo Art. 153, I a VII da CF, pode instituir impostos sobre importação de produtos estrangeiros; exportação de produtos nacionais ou nacionalizados; renda e proventos de qualquer natureza; produtos industrializados; operações financeiras;

---

<sup>9</sup> CARRAZZA, Elizabeth Nazar. *O Imposto sobre Serviços na Constituição*, dissertação de Mestrado apresentada no Programa de Pós-Graduação em Direito da PUC/SP, inédita, 1976, P.56.

propriedade territorial; e grandes fortunas. Além disso, à União coube, ainda, a competência tributária residual e a faculdade de instituir impostos em caso de guerra externa, conforme redação do Art. 154 da CF transcrito a seguir:

Art. 154. A União poderá instituir:

I - mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição;

II - na iminência ou no caso de guerra externa, impostos extraordinários, compreendidos ou não em sua competência tributária, os quais serão suprimidos, gradativamente, cessadas as causas de sua criação.

Contudo, importante ressaltar que a União pode criar quaisquer outros impostos desde que suas hipóteses de incidência e bases de cálculo não sejam idênticas aos daqueles impostos já enumerados nos artigos 153, 155 e 156 da CF.

Nota-se, portanto, que legislador constituinte adotou critério material para distribuição de competência tributária entre os entes políticos, indicando determinados fatos sobre os quais os entes políticos poderiam instituir impostos.

Outra questão dotada de relevância e que deve ser estudada é aquela relativa às imunidades tributárias. Imunidade tributária é o nome que se dá às vedações constitucionais para tributar determinadas pessoas, operações, objetos ou outras demonstrações de riqueza.

Importante destacar que apesar de haver aparente confusão entre termos como “isenção” ou “não incidência”, não se confunde jamais a imunidade tributária com benefícios fiscais infraconstitucionais. A imunidade se refere exclusivamente às vedações à tributação previstas na Constituição Federal, enquanto os benefícios fiscais são previstos na legislação infraconstitucional.

As imunidades tributárias são limitações ao poder que os entes federativos possuem de tributar, mas também podem e devem, quando couber, ser consideradas como garantias fundamentais, é o que esclarece Leandro Paulsen:

Também podem ser percebidas e consideradas como garantias fundamentais quanto estabelecidas com o escopo de proteger direitos fundamentais como o da liberdade de crença (imunidade dos templos) ou da manifestação do pensamento (imunidade dos livros). Tais imunidades compõem o estatuto jurídico-constitucional de tais garantias fundamentais, de modo que as integram.

A importância de tomar uma imunidade como garantia fundamental está em lhe atribuir a condição de cláusula pétrea inerente aos direitos e garantias fundamentais, nos termos do art. 60, §4º, da Constituição Federal.

Note-se que há uma enorme diferença axiológica entre a imunidade dos livros a impostos, prevista no art. 150, VI, *d*, da Constituição, e a imunidade das receitas de exportação a contribuições sociais e interventivas, prevista no art. 149, §2º, I, da Constituição. A primeira assegura a liberdade de manifestação do pensamento, preservando a democracia, o pluralismo, o acesso à informação, de modo que configura cláusula pétrea, não podendo ser revogada nem restringida pelo poder constituinte derivado. A segunda constitui simples elevação, em nível constitucional, da política de desoneração das exportações, podendo ser revogada ou alterada pelo constituinte derivado.<sup>10</sup>

Uma das mais importantes imunidades tributárias previstas é a chamada “Imunidade Recíproca”, que consiste na vedação da cobrança de impostos pelos entes federativos entre si mesmos, sendo esta imunidade estendida às autarquias e fundações do ente político.<sup>11</sup>

Existem algumas classificações relativas às imunidades tributárias. Elas podem ser condicionadas ou incondicionadas e objetivas ou subjetivas. As imunidades condicionadas e incondicionadas diferenciam-se pela existência ou não de menção expressa, na Constituição, aos requisitos estabelecidos em lei. Já as objetivas e subjetivas distinguem-se, pois as primeiras recaem sobre bens e riquezas, enquanto as segundas são outorgadas em função da pessoa do contribuinte.

Ademais, a Constituição Federal de 1988, ainda prevê, em seu Art. 150, VI, a imunidade de algumas entidades e objetos, quais sejam os templos de qualquer culto; dos partidos, sindicatos, entidades educacionais e assistenciais; os livros, jornais, periódicos e do papel para a sua impressão; dos fonogramas e videogramas musicais; e, no Art. 195, §7º da CF/88, a imunidade das entidades beneficentes de assistência social às contribuições de seguridade social. É o que se confirma da leitura dos dispositivos supramencionados transcritos a seguir:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...]

VI - instituir impostos sobre:

- a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;
- b) templos de qualquer culto;
- c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;
- d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.

---

<sup>10</sup> PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo. 8ª Ed. P.110

<sup>11</sup> Art. 150, VI, a, e §2º da CF/88



e) fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil contendo obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros e/ou obras em geral interpretadas por artistas brasileiros bem como os suportes materiais ou arquivos digitais que os contenham, salvo na etapa de replicação industrial de mídias ópticas de leitura a laser. (Incluída pela Emenda Constitucional nº 75, de 15.10.2013)  
[...]

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

[...]

§ 7º São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei.

Após concluído o estudo sobre o tratamento constitucional acerca da matéria tributária, passaremos a analisar de maneira pormenorizada o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e Comunicação, de competência dos Estados.

## **2. O IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS DE TRANSPORTE INTERESTADUAL, INTERMUNICIPAL E COMUNICAÇÃO (ICMS)**

### **2.1 Introdução ao ICMS**

O Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) está previsto no Art. 155, II da CF como um imposto de competência dos Estados e do Distrito Federal, *verbis*:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:  
[...]

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

Este mesmo artigo, em seu parágrafo §2º traz também importantes balizas as serem observadas pelo legislador infraconstitucional na instituição do ICMS, e as principais delas estão elencadas nos incisos I ao III, transcritos abaixo:

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: [Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993](#)

I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;

II - a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação:

a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;

b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores;

III - poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços;

Assim, a Constituição determinou serem normas balizadoras do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços de Transportes Interestaduais, Intermunicipais e de Comunicação, o Princípio da Não Cumulatividade e o Princípio da Seletividade.

Quanto ao Princípio da Não Cumulatividade, nas palavras de Carraza<sup>12</sup>, ‘A não cumulatividade no ICMS visa a evitar o indesejável efeito conhecido como “cascata” ou “piramidização”, fenômeno que prejudica as atividades econômicas, já que onera, repetida e

---

<sup>12</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. Op. Cit., P. 417

sobrepostamente, todas as etapas da circulação de bens e da prestação de serviços”.

O método eleito pela Constituição Federal para garantir que não haja sobreposição de cargas tributárias ao longo da cadeia de operações que compõe a atividade econômica foi o método indireto subtrativo, que consiste no abatimento do valor de tributo a pagar com o valor de tributo já pago em etapas anteriores.

Ou seja, o legislador infraconstitucional é obrigado, por determinação constitucional, a garantir ao contribuinte, em cada etapa da cadeia de produção, uma dedução correspondente ao valor de imposto já pago nas etapas que a antecederam, conforme previsto no Art. 155, §2º, I e II da CF.

O contribuinte tem, assim, o direito pleno constitucionalmente garantido de aproveitar créditos de ICMS relativos ao montante já pago em etapas anteriores a fim de evitar que a carga tributária total incidente sobre aquele produto ou serviço seja tamanha que distorça a composição do preço final da mercadoria ou serviço de transporte interestadual, intermunicipal ou de comunicação, pois isso afetaria a competitividade do mercado.

Desta forma, em cada etapa, operação ou prestação surge uma relação de crédito em favor do contribuinte, que por meio da utilização do mecanismo de compensação, aproveita o crédito tributário de ICMS.

Insta salientar que o dispositivo constitucional que garante o direito do qual estamos tratando possui plena eficácia, não sendo necessária edição de qualquer regulamentação pelo Poder Público, é o que afirma Roque Antonio Carrazza:

Por consequência, estas normas constitucionais garantem que a não cumulatividade do ICMS poderá ser diretamente aplicada pelo contribuinte, sem necessidade de regulamentação legal ou infralegal. Noutros falares, a Constituição Federal assegura-lhe o pleno direito ao aproveitamento dos créditos de ICMS, mediante a utilização do mecanismo da *compensação*.

Trata-se como é fácil perceber, de uma *garantia constitucional* do contribuinte, que, por força do disposto no art. 60, §4º, IV, da Lei Maior, não pode ser desrespeitada ou ignorada por normas infraconstitucionais.

Realmente, a dicção constitucional “compensando-se o que for devido (...)” confere, de modo direto, ao sujeito passivo do ICMS, o *direito de abatimento*, oponível, *ipso facto*, ao Poder Público no caso de este agir de modo inconstitucional, seja na instituição (providência legislativa), seja na cobrança (atividade administrativa) do

tributo.<sup>13</sup>

É pelo motivo acima exposto que o ICMS é um imposto intitulado “neutro”, uma vez que pouco importa o número de etapas ou operações que envolvem a venda de uma mercadoria ou a prestação de um serviço de transporte interestadual, intermunicipal ou de comunicação ao consumidor final, porquanto o ônus econômico tributário será sempre o mesmo.

Quanto ao Princípio da Seletividade, previsto na redação do inciso III, do §2º, do Art. 155, da CF, do qual trataremos de forma pormenorizada nos próximos capítulos, trata da seletividade na determinação das alíquotas.

A seletividade prevê a determinação de alíquotas variadas tendo como critério a essencialidade das mercadorias e serviços prestados. Desta forma, quanto mais essencial um bem ou serviço, menor deverá ser a alíquota aplicada sobre ele. Por outro lado, quanto menos essencial ou quanto mais supérfluo for um bem ou serviço, maior deverá ser a alíquota que recairá sobre ele quando comparada aos demais.

Isto posto, encontra-se uma relação de proporcionalidade inversa entre a essencialidade do bem ou do serviço de transporte interestadual, intermunicipal ou de comunicação prestado e a porcentagem da alíquota que será aplicada a ele. Trataremos deste princípio de forma mais detalhada no próximo capítulo.

Importante ressaltar que o Art. 155, §2º, XII deste mesmo artigo dispõe, ainda, que “cabe à lei complementar”:

- a) definir seus contribuintes;
- b) dispor sobre substituição tributária;
- c) disciplinar o regime de compensação do imposto;
- d) fixar, para efeito de sua cobrança e definição do estabelecimento responsável, o local das operações relativas à circulação de mercadorias e das prestações de serviços;
- e) excluir da incidência do imposto, nas exportações para o exterior, serviços e outros produtos além dos mencionados no inciso X, "a";
- f) prever casos de manutenção de crédito, relativamente à remessa para outro Estado e exportação para o exterior, de serviços e de mercadorias;
- g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.
- h) definir os combustíveis e lubrificantes sobre os quais o imposto incidirá uma única vez, qualquer que seja a sua finalidade, hipótese em que não se aplicará o disposto no inciso X, b;

---

<sup>13</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. Op. Cit. P. 419

i) fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço.

Desta forma, em cumprimento à determinação do dispositivo supratranscrito, foi editada a chamada “Lei Kandir” ou Lei Complementar nº 87 de 13 de Setembro de 1996 que dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e comunicação.

O Art. 2º da LC 87/96 trata dos fatos geradores do ICMS, enumerando ao longo de oito incisos hipóteses de incidência do imposto ora em análise. Já o Art. 3º da mesma lei trata de enumerar quais as operações sobre as quais não incide o imposto e que, portanto, não se configuram como hipóteses de incidência. No artigo subsequente, o legislador tratou de determinar quem é o contribuinte do ICMS.

Assim, ao longo de seus trinta e seis artigos, o texto da LC 87/96 tratou, ainda, da base de cálculo do imposto, das hipóteses de substituição tributária, do local da operação para efeitos da cobrança do imposto, entre outras questões relevantes ao tributo em análise.

Quanto às hipóteses de incidência do ICMS, temos que o fato gerador deste imposto é a circulação de mercadoria ou a prestação de serviço de transporte interestadual, intermunicipal e comunicação.

Tratando-se do ICMS incidente sobre operações que envolvam circulação de mercadorias, insta destacar que a presente circulação não se configura com a mera movimentação física do bem ou mercadoria, mas com circulação jurídica da mesma.

Por circulação jurídica, entende-se a transferência de titularidade de um bem, portanto, o fato gerador do ICMS neste caso seria a transferência de titularidade de uma mercadoria. Neste sentido, o STJ entendeu que “A circulação de mercadorias versada no dispositivo constitucional refere-se à circulação jurídica, que pressupõe efetivo ato de mercancia, para o qual concorrem a finalidade de obtenção de lucro e a transferência de titularidade”<sup>14</sup>.

---

<sup>14</sup> STJ, Primeira Seção, rel. Min. LUIZ FUX, REsp 1125133/SP, ago. 2010

Em consonância com supramencionado entendimento do Superior Tribunal de Justiça, o Supremo Tribunal Federal reconheceu que:

O simples deslocamento de coisas de um estabelecimento para outro, sem transferência de propriedade, não gera direito à cobrança de ICM. O emprego da expressão “operações”, bem como a designação do imposto, no que consagrado o vocábulo “mercadoria”, são conducentes à premissa de que deve haver o envolvimento de ato mercantil e esse não ocorre quando o produtor simplesmente movimenta frangos, de um estabelecimento a outro, para simples pesagem.<sup>15</sup>

Ademais, é preciso fazer outra consideração, mercadoria não é sinônimo de qualquer tipo de bem, nas palavras de Leandro Paulsen:

Importa considerar, ainda, que mercadorias não quaisquer produtos ou bens, mas apenas aqueles que constituem objeto de uma atividade econômica habitual e com finalidade lucrativa consistente na venda de produtos, não se confundindo com a alienação eventual de um bem por pessoa física ou mesmo por pessoa jurídica cuja atividade econômica seja de outra natureza.<sup>16</sup>

Portanto, para que o fato gerador de ICM se configure é necessária a transferência de titularidade de bem que seja objeto de uma atividade econômica habitual que tenha como finalidade a obtenção de lucro por meio da venda de produtos.

Isto posto, há ainda outro ponto importante a ser explorado, os possíveis conflitos de competência entre os Estados e os Municípios, entes federativos competentes para instituição do Imposto Sobre Serviços (ISS) nos casos em que os negócios jurídicos praticados envolverem não apenas a circulação de mercadorias, mas também a prestação de serviços.

Para melhor compreensão do que são as operações efetivamente mistas, transcreve-se parte do voto da Ex-Ministra do STF Ellen Gracie na ADI 4.389:

Ainda que a lógica do sistema seja relativamente clara e de fácil compreensão, a aplicação dos critérios referidos só levará a uma solução em conformidade com a Constituição quando sejam bem distinguidas as operações mistas daquelas em que a prestação de serviços seja apenas uma das etapas do processo produtivo, sem predominância ou equivalência que justifique atrair a incidência do ISS em detrimento da incidência dos demais impostos passíveis de incidir na espécie.

Portanto, operações mistas não são aquelas nas quais o serviço prestado constitui simples meio ou instrumento para que a circulação da mercadoria se concretize, mas aquelas que

---

<sup>15</sup> STF, Segunda Turma, AgR AI 131.941/SP

<sup>16</sup> PAULSEN, Leandro. Op. Cit. P.353

apresentam dois objetos negociais, uma obrigação de dar e outra de fazer.

Tendo em vista estes tipos de operações, o legislador constituinte redigiu o Art. 155, §2º, IX da CF/88, que prevê que o ICMS também incidirá “sobre o valor total da operação, quando mercadorias forem fornecidas com serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios”.

Destarte, a interpretação conjunta do supradito artigo com o Art. 156, III da CF/88, que determina ser dos Municípios a competência para instituir o ISS leva à conclusão lógica de que as operações mistas serão tributadas por ISS quando o serviço prestado estiver elencado na Lei Complementar do ISS, LC 116/03, e por ICMS quando o serviço prestado não estiver previsto nesta mesma lei complementar.

Nesta lógica, a Súmula 163 do STJ dispõe que “O fornecimento de mercadorias com a simultânea prestação de serviços em bares, restaurantes e estabelecimentos similares constitui fato gerador do ICMS a incidir sobre o valor total da operação”.

Outra importante discussão acerca das operações nas quais incide o ICMS, trata de possibilidade de tais operações envolverem apenas bens corpóreos ou também os incorpóreos. O STF, em 1998, entendeu que a circulação de bens incorpóreos como *softwares* não ensejaria o pagamento de ICMS<sup>17</sup>. Contudo, recentemente, em 2010, o STF, em sede de liminar, manteve uma lei estadual do Estado do Mato Grosso que determinava serem hipótese de incidência de ICMS operações realizadas por transferência eletrônica de dados<sup>18</sup>.

Imprescindível, também, tratar das alíquotas, que quando internas são fixadas por lei em cada Estado, normalmente no patamar de 17% e 18% para circulação de mercadorias, variando, em observância ao Princípio da Seletividade, para mais ou para menos de acordo com a essencialidade do bem.

Já as alíquotas aplicáveis às operações de circulação de mercadorias interestaduais são estabelecidas por Resolução do Senado, conforme determinado pelo Art. 155, §2º, IV da

---

<sup>17</sup> STF, RE 176.626/SP

<sup>18</sup> ADI 1.945 MC

CF/88<sup>19</sup>. Ademais, conforme redação do inciso VII do mesmo artigo constitucional, nas operações nas quais as mercadorias se destinam a consumidor final localizado em outro estado, sendo este contribuinte ou não do imposto, a alíquota aplicada será a interestadual, cabendo ao Estado de destino do bem a parcela do imposto correspondente à diferença entre sua alíquota interna e a interestadual.

Atualmente, por disposição do Art. 1º da Resolução nº 22, de 1989 do Senado Federal, a alíquota interestadual de ICMS é de 12% para operações interestaduais com circulação de mercadoria e prestações de serviços de transporte e comunicação, exceto nos casos em que as operações sejam realizadas nas regiões Sul e Sudeste, destinadas a regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste e ao Estado do Espírito Santo, em que a alíquota será de 7%.

Uma vez introduzido o tema relativo ao Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e Comunicação, partiremos para uma análise mais específica quanto à incidência deste imposto sobre operações relativas à energia elétrica.

## **2.2. Incidência do ICMS sobre operações relacionadas à Energia Elétrica**

O ICMS sobre produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de energia elétrica tem sua matriz histórica no antigo Imposto Único sobre operações relativas a combustíveis, lubrificantes e energia elétrica, que estava previsto no art. 21, VIII da Constituição Federal de 1967, alterada pelo texto da Emenda Constitucional nº 1 de 1969.

Art. 21. Compete à União instituir imposto sobre:

VIII - produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos ou gasosos e de energia elétrica, imposto que incidirá uma só vez sobre qualquer dessas operações, excluída a incidência de outro tributo sobre elas;  
e

Como se depreende da leitura do texto acima, o Imposto Único era de competência da

---

<sup>19</sup> “Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: [...]§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: [...]IV - resolução do Senado Federal, de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos Senadores, aprovada pela maioria absoluta de seus membros, estabelecerá as alíquotas aplicáveis às operações e prestações, interestaduais e de exportação;”



União Federal, que era a única autorizada a cobrar tal imposto sobre a produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes.

Além disso, a razão do nome deste imposto se dá pelo fato de que apenas uma das operações poderia ser tributada, pois uma vez tributada uma delas, nenhuma das demais poderia sofrer incidência do tributo, sendo, assim, um imposto de incidência única.

Entretanto, com o advento da Constituição Federal de 1988 esta regra mudou, sendo possível a tributação de duas ou mais das operações supracitadas pelos Estados e Distritos Federais por meio do, ora estudado, Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e Comunicação (ICMS), desde que observado o já mencionado Princípio da Não Cumulatividade.

Assim, ao descrever a hipótese de incidência como qualquer uma das operações de “produção, importação, circulação, distribuição ou consumo” de energia elétrica, a Carta Magna optou por tornar o consumo de energia elétrica um fato gerador de ICMS.

Seguindo a linha de raciocínio disposta acima, o art. 155, §3º da Constituição Federal de 1988 trouxe para o âmbito das hipóteses de incidência do ICMS as operações relativas à energia elétrica<sup>20</sup>

Quanto ao cálculo do imposto devido nestas operações, o STJ já se manifestou, entendendo que “O ICMS incide sobre o valor da tarifa de energia elétrica correspondente à demanda de potência efetivamente utilizada”.<sup>21</sup>

Assim, a incidência do imposto é sobre o valor da tarifa de energia correspondente à potência que tenha sido efetivamente utilizada pelo consumidor, não podendo incidir sobre a

---

<sup>20</sup> “Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:[...] II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; [...] § 3º À exceção dos impostos de que tratam o inciso II do caput deste artigo e o art. 153, I e II, nenhum outro imposto poderá incidir sobre operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País.” (grifou-se)

<sup>21</sup> Súmula 391 do STJ

tarifa correspondente à eventual reserva de potência que o consumidor tenha contratado.

Foi assim que entendeu o Ministro Relator Teori Zavascki no julgamento do REsp 960.476/SC, cuja ementa segue transcrita:

TRIBUTÁRIO. ICMS. ENERGIA ELÉTRICA. DEMANDA DE POTÊNCIA. NÃO INCIDÊNCIA SOBRE TARIFA CALCULADA COM BASE EM DEMANDA CONTRATADA E NÃO UTILIZADA. INCIDÊNCIA SOBRE TARIFA CALCULADA COM BASE NA DEMANDA DE POTÊNCIA ELÉTRICA EFETIVAMENTE UTILIZADA. 1. A jurisprudência assentada pelo STJ, a partir do julgamento do REsp 222.810/MG (1ª Turma, Min. José Delgado, DJ de 15.05.2000), é no sentido de que "o ICMS não é imposto incidente sobre tráfico jurídico, não sendo cobrado, por não haver incidência, pelo fato de celebração de contratos", razão pela qual, no que se refere à contratação de demanda de potência elétrica, "a só formalização desse tipo de contrato de compra ou fornecimento futuro de energia elétrica não caracteriza circulação de mercadoria". Afirma-se, assim, que "o ICMS deve incidir sobre o valor da energia elétrica efetivamente consumida, isto é, a que for entregue ao consumidor, a que tenha saído da linha de transmissão e entrado no estabelecimento da empresa". 2. Na linha dessa jurisprudência, é certo que "não há hipótese de incidência do ICMS sobre o valor do contrato referente à garantia de demanda reservada de potência". Todavia, nessa mesma linha jurisprudencial, também é certo afirmar, a contrario sensu, que há hipótese de incidência de ICMS sobre a demanda de potência elétrica efetivamente utilizada pelo consumidor. 3. Assim, para efeito de base de cálculo de ICMS (tributo cujo fato gerador supõe o efetivo consumo de energia), o valor da tarifa a ser levado em conta é o correspondente à demanda de potência efetivamente utilizada no período de faturamento, como tal considerada a demanda medida, segundo os métodos de medição a que se refere o art. 2º, XII, da Resolução ANEEL 456/2000, independentemente de ser ela menor, igual ou maior que a demanda contratada. 4. No caso, o pedido deve ser acolhido em parte, para reconhecer indevida a incidência do ICMS sobre o valor correspondente à demanda de potência elétrica contratada mas não utilizada. 5. Recurso especial parcialmente provido. Acórdão sujeito ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/08.

Percebe-se, então, que a energia elétrica, para fins de tributação, foi tratada como uma mercadoria pelo ordenamento jurídico brasileiro, motivo pelo qual diz-se que o ICMS-Energia Elétrica é uma modalidade do ICMS incidente sobre operações mercantis, aquelas relativas à circulação de mercadorias. Foi nesta linha de raciocínio que o legislador do Código Civil, no art. 83, I equiparou as energias que possuem valor econômico a bens móveis.

Nesta toada, dispôs a Lei Complementar 87/1996:

Art. 6º Lei estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título a responsabilidade pelo seu pagamento, hipótese em que assumirá a condição de substituto tributário.

[...]

Art. 9º [...]

§ 1º A responsabilidade a que se refere o art. 6º poderá ser atribuída:

[...]

II - às empresas geradoras ou distribuidoras de energia elétrica, nas operações internas e interestaduais, na condição de contribuinte ou de substituto tributário, pelo pagamento do imposto, desde a produção ou importação até a última operação, sendo seu cálculo efetuado sobre o preço praticado na operação final, assegurado seu recolhimento ao Estado onde deva ocorrer essa operação. (grifou-se)

Da leitura do Art. 9º, §1º, II acima transcrito, é possível não apenas confirmar o que já foi mencionado sobre o cálculo do imposto, mas também notar que a Constituição Federal permitiu que as empresas geradoras e distribuidoras de energia fossem elencadas, pelo legislador infraconstitucional, como substitutas tributárias.

Sendo assim, a distribuidora assume a posição de contribuinte de direito como substituta tributária do consumidor de fato, que é o consumidor final da energia elétrica. Em outras palavras, a distribuidora assume a responsabilidade de “adiantar” o recolhimento do tributo em nome do consumidor final, que efetivamente suporta a carga econômica do imposto.

Insta salientar que a hipótese acima tratada ocorre no caso de fornecimento regular de energia elétrica por concessionária ao consumidor final. Já nos casos em que este fornecimento não é regular, mas envolve operações de compra e venda de energia elétrica no chamado “mercado livre”, a questão gera polêmica.

O Estado de São Paulo editou o Decreto 54.177, de 30.03.2009, alterando, dentre outras, a redação do Art. 425 do Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – RICMS/SP, aprovado pelo Decreto 45.490, de 30.11.2000, para que as distribuidoras se tornassem responsáveis pelo lançamento e recolhimento do ICMS incidente sobre as operações de energia elétrica realizadas entre a geradora e o “consumidor livre”.<sup>22</sup>

---

<sup>22</sup> “Artigo 425 - A responsabilidade pelo lançamento e pagamento do imposto incidente nas sucessivas operações internas com energia elétrica, desde a sua importação ou produção, fica atribuída (Lei Complementar federal 87/96, art. 9º, § 1º, II, e Lei 6.374/89, art. 8º, VI, na redação da Lei 10.619/00, art. 1º, IV): I - a empresa distribuidora, responsável pela operação de rede de distribuição no Estado de São Paulo, que praticar operação relativa à circulação de energia elétrica, objeto de saída por ela promovida, destinando-a diretamente a estabelecimento ou domicílio situado no território paulista para nele ser consumida pelo respectivo destinatário, quando este, na condição de consumidor, estiver conectado a linha de distribuição ou de transmissão, integrante da rede por ela operada, em razão da execução de: a) contrato de fornecimento de energia elétrica, com ela firmado sob o regime da concessão ou da permissão da qual é titular; b) contratos de conexão e de uso da respectiva rede de distribuição, com ela firmados para fins do consumo da energia elétrica adquirida pelo destinatário por meio de contratos de comercialização por ele avençados, ainda que com terceiros, situados neste ou em outro Estado, em ambiente de contratação livre; c) qualquer outro tipo de contrato, com ela firmado para fins de entrega de energia elétrica para o consumo do destinatário; II - ao destinatário que, estando conectado diretamente à rede básica de transmissão na condição de consumidor, promover a entrada de energia elétrica no seu estabelecimento ou domicílio, situado

A Associação Brasileira dos Agentes Comercializadores de Energia Elétrica – ABRACEEL propôs a Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4281 para que fosse declarada a inconstitucionalidade (i) do inciso I, alínea b; (ii) do §2º e (iii) do §3º do artigo acima transcrito.

Sustentando a mesma tese arguida pela ABRACEEL na ADI 4281, Roque Antonio Carrazza entendeu que:

Deveras, na medida em que os concessionários de distribuição não se encontram enquadrados na cadeia das operações de compra e venda de energia elétrica destinada aos *consumidores livres*, não há como nem por quem ao lume de nosso direito positivo, elegê-los *responsáveis tributários* pelo recolhimento do ICMS devido. Levando-se em conta que os *concessionários de distribuição* (i) limitam-se a permitir – em cumprimento a disposições legais – que seus equipamentos “conduzam” a energia elétrica até os *consumidores livres* e (ii) não integram, de nenhum modo, a relação jurídica existente entre os *agentes de comercialização* (ou *de geração*) e os *consumidores livres*, **segue-se** que absolutamente não podem assumir a posição de responsáveis, na condição de substitutos, pelo recolhimento do ICMS. Mas, ainda que as distribuidoras pudessem ser responsabilizadas, por substituição tributária – o que aceitamos apenas para argumentar –, não teriam como ressarcir-se de pronto pelo ICMS recolhido, pois não participam da operação mercantil com energia elétrica realizada entre as comercializadoras (ou geradoras) e os *consumidores livres*. Mais uma razão para que se afaste tal possibilidade, pois não têm como obter a “imediate e preferencial restituição da quantia paga caso não se realize o fato gerador presumido”, a que alude o art. 150, §7º, da CF.<sup>23</sup>

Portanto, para o autor citado as distribuidoras de energia elétrica jamais poderiam ser responsabilizadas como substitutas tributárias para cobrarem e recolherem o ICMS incidente sobre operações de compra e venda de energia elétrica no “mercado livre” por não participarem das negociações mercantis das quais decorrem estas operações.

Além disso, o autor ainda chama atenção para outro ponto:

---

no território paulista, para nele consumi-la em razão da execução de contrato de comercialização de energia elétrica firmado em ambiente de contratação livre. [...] § 2º - O destinatário da energia elétrica nas hipóteses das alíneas “b” e “c” do inciso I deverá, para fins da apuração da base de cálculo, prestar, à Secretaria Fazenda, declaração do valor devido, cobrado ou pago pela energia elétrica. § 3º - Na ausência da declaração de que trata o § 2º ou quando esta, a critério do fisco, não merecer fé, a base de cálculo do imposto, nas hipóteses das alíneas “b” e “c” do inciso I, será o preço praticado pela empresa distribuidora em operação relativa à circulação de energia elétrica objeto de saída, por ela promovida sob o regime da concessão ou permissão da qual é titular, com destino ao consumo de destinatário, situado no território paulista, em condições técnicas equivalentes de conexão e de uso do respectivo sistema de distribuição. § 4º - A Secretaria da Fazenda estabelecerá disciplina específica para fins do cumprimento do disposto nos §§ 1º a 3º.” (grifou-se)

<sup>23</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. Op. Cit. P. 335

Por outro lado, também não vemos na situação aqui retratada como seja juridicamente possível exigir o tributo das distribuidoras com apoio no art. 124, II do CTN (solidariedade legal), já que a situação em que se encontram – de merdas disponibilizadoras dos meios materiais (equipamentos) para que se perfaça, no “mercado livre”, a entrega, pelos *agentes de comercialização* (ou *de geração*), da energia elétrica aos *consumidores livres* – não está expressamente designada por lei. Saliente-se que a solidariedade legal, máxima tributária, não se presume. Somente pode resultar de dispositivo expresse – que, aliás, por regular hipótese excepcional, há de ser interpretado restritivamente.

Mas, ainda que houvesse lei a respaldar a pretensão do Fisco, ela não passaria pelo teste da constitucionalidade.

É que nem mesmo a lei pode eleger quaisquer pessoas como solidariamente obrigadas ao pagamento de um mesmo tributo. Somente quem participada realização do *fato impositivo* pode ser posto na condição de coobrigado pelo recolhimento da exação.<sup>24</sup>

A Ministra Relatora, à época, Ellen Gracie, proferiu voto no sentido de dar provimento à ação proposta para declarar a inconstitucionalidade (i) do inciso I, alínea b; (ii) do §2º e (iii) do §3º do artigo 245 do RICMS/SP. Para a Ministra, os dispositivos estão eivados de vício formal por insuficiência de instrumento legislativo necessário para disciplinar a matéria. Entretanto, após o voto da Ministra Relatora Ellen Gracie, a Ministra Carmem Lúcia pediu vista dos autos e até hoje a questão aguarda julgamento.

Retomando a questão da base de cálculo, como já mencionado anteriormente, esta é o valor da tarifa de energia correspondente à potência que tenha sido efetivamente utilizada pelo consumidor. Uma vez que o ICMS-Energia Elétrica é uma modalidade do ICMS sobre operações mercantis, sua base de cálculo não poderia ser diferente do valor da operação de fornecimento da mercadoria, *in casu*, da energia elétrica.

Em função disto, existe discussão acerca da tributação do consumo de energia elétrica irregular, mais especificamente em casos de furto. A Fazenda Pública, por óbvio, já se posicionou no sentido de defender a tributação de atos ilícitos, inclusive no caso de furto de energia elétrica, popularmente conhecido como “gato”.

O Estado do Pará, por exemplo, alegou, no REsp 1306356/PA, não ser compatível com a LC 87/96 a alegação de que o fato gerador do ICMS-Energia Elétrica é o consumo. Entendeu que existem diversas operações de circulação de energia elétrica até a venda ao consumidor final, sendo cada uma delas fato gerador do imposto, sustentando, por fim, que, em caso de furto de energia, o ICMS deveria ser calculado com base no valor da última operação.

---

<sup>24</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. Op. Cit. P. 336

Para o recorrente, seria legal “a base de cálculo do ICMS, no caso de quebra da cadeia normal do diferimento, levando-se em consideração o valor da última operação” (e-STJ fl. 377). Não obstante, ao julgar o d’antes citado Recurso Especial, o Superior Tribunal de Justiça não entendeu o mesmo, é o que se verifica da ementa a seguir:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ICMS. ENERGIA ELÉTRICA. FURTO ANTES DA ENTREGA A CONSUMIDOR FINAL. NAO INCIDÊNCIA. IMPOSSIBILIDADE DE SE COBRAR O IMPOSTO COM BASE NA OPERAÇÃO ANTERIOR REALIZADA ENTRE A PRODUTORA E A DISTRIBUIDORA DE ENERGIA.

1. Resume-se a controvérsia em definir se a energia furtada antes da entrega a consumidor final pode ser objeto de incidência do ICMS, tomando por base de cálculo o valor da última operação realizada entre a empresa produtora e a que distribui e comercializa a eletricidade.
2. Conforme posição doutrinária e jurisprudencial uniforme, o consumo é o elemento temporal da obrigação tributária do ICMS incidente sobre energia elétrica, sendo o aspecto espacial, por dedução lógica, o local onde consumida a energia.
3. A produção e a distribuição de energia elétrica, portanto, não configuram, isoladamente, fato gerador do ICMS, que somente se aperfeiçoa com o consumo da energia gerada e transmitida.
4. Assim, embora as fases anteriores ao consumo (geração e distribuição) influam na determinação da base de cálculo da energia, como determinam os arts. 34, 9º, do ADCT e 9º da LC 87/96, não configuram hipótese isolada e autônoma de incidência do ICMS, de modo que, furtada a energia antes da entrega a consumidor final, não ocorre o fato gerador do imposto, sendo impossível sua cobrança com base no valor da operação anterior, vale dizer, daquela realizada entre a empresa produtora e a distribuidora de energia.
5. O ICMS deixa de ser devido nos casos em que se perde por “vazamentos” no sistema ou em decorrência de ilícito (furto), pois não havendo consumo regular, ausente se acha a operação de energia elétrica sob o aspecto jurídico tributário.
6. Recurso especial não provido. (grifou-se)

Destarte, o STJ entendeu que diante da ausência de consumo regular de energia elétrica, não se verifica o preenchimento de requisito necessário à incidência de ICMS, qual seja, a operação de circulação de energia elétrica sob o prisma jurídico tributário, sendo o “consumir” fato gerador do imposto.

Em consonância ao o entendimento do Superior Tribunal de Justiça, Sacha Calmon Navarro Coelho escreveu:

Ao pretender tributar as perdas de energia, a técnica (entropia) e as comerciais, em razão de defeitos e fraudes, a Fazenda Pública, em verdade estará a instituir, sem prévia lei e à revelia da Constituição brasileira, lugar em que se dá a repartição das competências tributárias e a discriminação dos diversos impostos, um novel gravame sobre o capital das empresas distribuidoras de energia elétrica, proporcional às suas perdas operacionais, em vero e abominável absurdo (não há indício de capacidade econômica, e ao contrário), até porque as perdas são inerentes a todos os setores industriais, como é de generalizada sabença. Inputs se perdem na produção, di-lo a

engenharia de produção, e por isso dita tributação não se justificaria, em hipótese alguma. Os prejuízos operacionais são intributáveis, assim como os contábeis (prejuízos de resultado)<sup>25</sup>

Assim, apesar da existência de discussão em torno da matéria, observa-se que a doutrina majoritária e o Superior Tribunal de Justiça se posicionam no sentido de defender não ser possível a incidência de ICMS no caso de furto de energia elétrica.

Uma das questões mais relevantes que giram em torno da tributação de operações com energia elétrica por ICMS é aquela que diz respeito às alíquotas, pois, atualmente, elas giram em torno de 25%, enquanto as alíquotas genéricas giram em torno de 18%, sendo a primeira, portanto, muito superior à segunda.

O Art. 155, §2º, III da CF/88, como já mencionado, prescreve que o Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e Comunicação “poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços”. Por este motivo, muito se questiona se seriam constitucionais as alíquotas que atualmente incidem sobre a energia elétrica, uma vez que, em sua maioria, são superiores às alíquotas genéricas apesar da clara essencialidade do bem. Apesar de extremamente relevante, a questão não possui solução pacificada nos tribunais e tampouco unânime na doutrina.

Isto posto, para maior esclarecimento desta matéria, passaremos à análise mais profunda do Princípio da Seletividade e sua aplicação ao Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e Comunicação ao longo dos próximos capítulos.

---

<sup>25</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. Pareceres. Direito Tributário da Energia. Editora Forense. 1ª Edição, 2009. RJ P. 25

### 3. O PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE

#### 3.1. Introdução ao Princípio da Seletividade em Função da Essencialidade

O Princípio da Seletividade está previsto em dois artigos constitucionais, sendo um deles aplicável ao Imposto Sobre Produtos Industrializados (IPI) e o outro ao Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e Comunicação. São eles, respectivamente, os artigos 153, §3º, I e 155, §2º, III da Constituição Federal, *in verbis*:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

[...]

IV - produtos industrializados;

[...]

§ 3º O imposto previsto no inciso IV:

I - será seletivo, em função da essencialidade do produto;

[...]

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

[...]

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

[...]

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

[...]

III - poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços;  
(grifou-se)

Da simples leitura dos artigos acima transcritos é possível observar que, em ambos os casos, a aplicação do Princípio da Seletividade se dará em função da essencialidade do bem envolvido, seja do produto industrializado ou das mercadorias e serviços.

Desta forma, observa-se o Princípio da Seletividade comparando bens ou serviços, jamais, por vedação clara do Art. 5º, I, da CF/88<sup>26</sup>, discriminando os contribuintes, consumidores de fato, em função de qualquer critério, sob pena de incorrer em inconstitucionalidade.

Isto posto, ao comparar bens e serviços é necessário analisar quais deles são mais ou

---

<sup>26</sup> “Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: I - homens e mulheres são iguais em direitos e obrigações, nos termos desta Constituição;”



menos essenciais, ou seja, quais são de primeira necessidade ao cidadão e quais são supérfluos ou dispensáveis. Sendo assim, o ônus econômico do imposto que recai sobre bens e serviços supérfluos deve ser superior àquele que recai sobre mercadorias essenciais.

Aliomar Baleeiro esclarece precisamente o que é a chamada “essencialidade”:

A palavra (...) refere-se à adequação do produto à vida do maior número dos habitantes do País. As mercadorias essenciais à existência civilizada deles devem ser tratadas mais suavemente ao passo que as maiores alíquotas devem ser reservadas aos produtos de consumo restrito, isto é, o supérfluo das classes de maior poder aquisitivo. Geralmente são os artigos mais raros e, por isso, mais caros. Do ponto de vista econômico, a norma inspira-se na utilidade marginal. Do ponto de vista político, reflete as tendências democráticas e até mesmo socialistas do mundo contemporâneo no qual os países civilizados seguem orientação idêntica.<sup>27</sup>

Destarte, percebe-se que em respeito ao Princípio da Seletividade é indispensável considerar a finalidade do bem ou serviço, pois é dela que se extrai o caráter essencial ou supérfluo de um bem.

Ademais, não é possível a diferenciação de bens em função de sua destinação ou origem, é o que se depreende da redação do art. 152 da Constituição Federal de 1988, que dispõe “É vedado aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino.”.

Insta mencionar, ainda, que a variação de alíquotas, apesar de ser o mais fácil método de cumprimento do princípio ora em análise, não é o único disponível. Para isso, qualquer técnica de alteração quantitativa da carga tributária pode ser empregada, seja ela a variação de alíquotas ou bases de cálculo ou, até mesmo, a criação de incentivo fiscais.

A essencialidade, desta forma, visa onerar ou desonerar o contribuinte de fato, qual seja o consumidor final, tanto no caso do ICMS quanto do IPI, uma vez que ambos os impostos são indiretos.

Vale rememorar que os impostos indiretos são aqueles cujo contribuinte de direito é o produtor ou comerciante, que possui a responsabilidade de cobrar e recolher o tributo, mas que não arca com o ônus econômico do imposto. Tratando-se de impostos indiretos, é o consumidor

---

<sup>27</sup>BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*, 7ª Ed., Rio de Janeiro, Forense, 1975, p.188

final que arca com este ônus financeiro, o produtor ou comerciante apenas recolhe o valor referente ao imposto, repassando-o ao consumidor final ao embuti-lo no preço final da mercadoria ou serviço.

Logo, repisa-se, o Princípio da Essencialidade visa atingir o consumidor final, onerando-o com maior carga tributária quando adquire bem ou serviço supérfluo e desonerando-o quando adquire mercadoria ou serviço imprescindível à sua vida, pois neste segundo caso não possui efetivamente a liberdade de consumir.

Por este motivo, é imperioso que produtos que compõem a cesta básica como, por exemplo, arroz e feijão, serviços essenciais como os de transporte e luz e medicamentos sejam tributados a alíquotas inferiores àquelas que tributam cigarros, carros importados e bebidas alcoólicas, por exemplo.

Seguindo esta linha de raciocínio que segue a defesa da tributação de operações relativas à energia elétrica com alíquotas mais brandas de ICMS, verificaremos no próximo capítulo que a energia elétrica, atualmente, é bem essencial à vida em sociedade.

### **3.2. O ICMS e o Princípio da Seletividade**

Inicialmente, é preciso afirmar que, em rigor, não existe qualquer tributo que seja exclusivamente fiscal ou extrafiscal. Para melhor compreensão da afirmação anterior, é primordial diferenciar o caráter fiscal de um tributo do extrafiscal.

O tributo fiscal é aquele que tem, por essência, função arrecadatória. Noutras palavras, é aquele que tem a função de arrecadar receita para o custeio do aparato estatal utilizado pelos entes políticos, é o caso, por exemplo do imposto previsto no Art. 153, III da CF/88, o Imposto de Renda, de competência da União.

Já o tributo extrafiscal é aquele que predominantemente possui a função de estimular ou dissuadir determinados comportamentos. Ou seja, neste caso, a principal função do tributo não é a arrecadação de receita, mas o estímulo ou dissuasão de determinada conduta. Os Impostos de Exportação e Importação, por exemplo, previstos no Art. 153, I e II da CF/88, são predominantemente extrafiscais, pois possuem a capacidade de atuar como verdadeiros

reguladores do comércio internacional.

É o que ensina o professor Fábio Canazaro:

Tributo é um meio para atingir-se um fim. É dever fundamental materializado por meio de uma prestação pecuniária de caráter compulsório, instituído por lei, devido à entidade de direito público e cobrado mediante atividade plenamente vinculada, com vistas à promoção dos direitos fundamentais, seja mediante a geração de receita pública, seja mediante a orientação socioeconômica dos cidadãos. O grupo dos tributos de natureza fiscal, em que o fim – a promoção dos direitos fundamentais – dá-se a partir da atividade de geração de receita, isso para em momento posterior fazer frente às despesas do Estado; e o grupo dos tributos de natureza extrafiscal, em que o fim – a promoção dos direitos fundamentais – dá-se a partir da orientação de condutas que estejam em sintonia com os objetivos do Estado democrático de direito.<sup>28</sup>

Assim, é importante entender que embora o ICMS seja o imposto que gera maior quantidade de receita<sup>29</sup>, atualmente, não se restringe à função fiscal e deve procurar realizar objetivos extrafiscais.

Noutra época, quando o antigo ICM era um tributo com alíquota única para todas as mercadorias, sua função era exclusivamente fiscal, sendo o seu produto utilizado apenas para que o Estado custeasse suas despesas. Por outro lado, o ICMS instituído pela Constituição Federal de 1988, em seu Art. 155, II, como já mencionado, não só pode como deve ser instrumento de extrafiscalidade.

Esclarecida a questão da extrafiscalidade, indispensável compreender se o Princípio da Essencialidade é de aplicação imperiosa quando relativo ao Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e Comunicação.

O Art. 155, §2º, III da CF/88, já transcrito, traz em sua redação que o ICMS “poderá ser seletivo”. O verbo “poderá” tem sido motivo de muita discussão, pois parte da doutrina entende que ele concede mera faculdade ao legislador estadual, enquanto outra parte entende que o verbo imprime um poder-dever.

Para os primeiros doutrinadores, o entendimento de que a aplicação do Princípio da

---

<sup>28</sup> CANAZARO, Fábio. *Essencialidade tributária: igualdade, capacidade contributiva e extrafiscalidade na tributação sobre o consumo*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015, p.151

<sup>29</sup> CARRAZZA, Roque Antônio Op. Cit. P. 536

Seletividade é merda faculdade do legislador infraconstitucional se baseia apenas na simples interpretação gramatical da palavra “poderá”.

*Data vênia*, apesar de constituírem maioria, não assiste razão aos doutrinadores supracitados, uma vez que, a Constituição Federal não admite interpretação isolada e desconexa dos princípios que permeiam seu texto, ao revés, a interpretação da Carta Magna deve ser realizada de forma sistemática.

É este o entendimento de Hugo de Brito Machado Segundo:

A questão parece resolver-se de forma simples. O dispositivo constitucional, porque desprovido de sanção, nem seria norma jurídica. Não teria qualquer força, cogente ou dispositiva.

Não é acertada, porém, essa posição. Notadamente em se tratando da exegese constitucional, como ensina Canotilho, à norma “deve ser atribuído o sentido que maior eficácia lhe dê”.

A Constituição não asseverou que o imposto *deverá* ser seletivo, e que essa seletividade *poderá* ser de acordo com a essencialidade das mercadorias e serviços. Não. Se o tivesse feito, tratar-se-ia de norma tola, porquanto todo imposto pode, em princípio, ser seletivo, de acordo com qualquer critério, inclusive a essencialidade do bem tributado.<sup>30</sup>

Isto posto, a aplicação do Princípio da Seletividade ao ICMS não é mera faculdade do legislador infraconstitucional, caso assim fosse, o dispositivo constitucional não teria razão de existir. Não se pode concluir pela faculdade de aplicação do princípio ao ICMS pelo simples fato de ter o legislador constitucional utilizado o termo “será seletivo”<sup>31</sup> para o IPI.

A simples diferença de significado gramatical entre dois vocábulos não é razão suficiente para entender pela não aplicação de um princípio constitucional expressamente previsto.

Não se pode esquecer do peso normativo que acompanham os Princípios Constitucionais. É a posição do Professor Paulo de Barros Carvalho<sup>32</sup>, que ensina que os princípios são normas de alto valor que determinam a interpretação das demais normas de um

---

<sup>30</sup> MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito, *A Tributação da Energia Elétrica e a Seletividade do ICMS*, Revista Dialética de Direito Tributário nº 62, P. 71

<sup>31</sup> Constituição Federal de 1988. “Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: [...]IV - produtos industrializados; [...]§ 3º O imposto previsto no inciso IV: I - será seletivo, em função da essencialidade do produto;”

<sup>32</sup> CARVALHO, Paulo de Barros, *Curso de Direito Tributário*, São Paulo, Saraiva, 2012,P. 197

mesmo ordenamento normativo, traduzindo, de grosso modo, o objetivo destas normas positivadas.

Desta forma, ignorar a aplicação do Princípio da Seletividade ao instituir e cobrar o Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e Comunicação seria o mesmo que ignorar norma constitucional cogente, incorrendo em violação à Carta Magna.

Rui Barbosa já lecionava: “Claro está que em todo poder se encerra um dever: o dever de não exercitar o poder, senão dadas as condições, que legitimem o seu uso, mas não deixar de o exercer, nas condições que o exijam”<sup>33</sup>.

Noutros termos, o ICMS poderá ser seletivo, mas sua aplicação não se dá ao bel-prazer do legislador infraconstitucional, pelo contrário, repisa-se, trata-se, aqui, de um poder-dever instituído pela Constituição, norma suprema do ordenamento jurídico brasileiro.

É o que brilhantemente ensina Carraza:

Antes de avançarmos em nosso raciocínio, vamos logo consignando que este singelo “poderá” equivale juridicamente a um peremptório “deverá”. Não se está, aqui, diante de mera faculdade do legislador, mas de norma cogente – de observância, pois obrigatória.

[...]

Ademais, quando a Constituição confere a uma pessoa política um “poder”, ela, *ipso facto*, lhe impõe um “dever”. É por isso que se costuma falar que as pessoas políticas têm poderes deveres (ou, como mais apropriadamente proclama Celso Antônio Bandeira de Mello, *deveres-poderes*).<sup>34</sup>

Assim sendo, uma vez preenchidas às condições ao exercício do direito de aplicar o Princípio da Seletividade ao ICMS, o mesmo deixa de ser um direito para tornar-se um dever do ente político. É neste sentido que não é possível compreender o Princípio da Seletividade senão como de observância obrigatória.

Neste sentido, Hugo de Brito Machado Segundo afirma:

---

<sup>33</sup> PIRES. Homero. *Comentários à Constituição Federal Brasileira*. vol. 1º, São Paulo, Saraiva, 1932, P.151.

<sup>34</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. Op. Cit. P. 537

Em outros termos, a Constituição facultou aos Estados a criação de um imposto proporcional, que representaria ônus de percentual idêntico para todos os produtos e serviços por ele alcançados, ou a criação desse mesmo imposto com caráter seletivo, opção que, se adotada, deverá guiar-se obrigatoriamente pela essencialidade dos produtos e serviços tributados. A Seletividade é facultativa. O seu critério da seletividade é obrigatório.<sup>35</sup>

Logo, os Estados são dotados de competência e autonomia para a instituição e cobrança do ICMS, desde que resguardado o respeito aos preceitos constitucionais, dentre eles o Princípio da Seletividade, que determina a aplicação de alíquota proporcionalmente inversa à essencialidade da mercadoria ou serviço.

Uma vez que os Estados escolheram adotar um sistema de alíquotas diferenciadas para a tributação por meio de ICMS, não há que se falar em faculdade de observância ao Princípio da Seletividade, mas em obrigatoriedade, sob pena de instituírem alíquotas inconstitucionais de ICMS. É o que já acontece em alguns Estados, especialmente em relação às operações com energia elétrica, como verificaremos no capítulo a seguir.

---

<sup>35</sup> MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Op. Cit. P. 72

## **4. A INCONSTITUCIONALIDADE DA ALÍQUOTA DE ICMS SOBRE ENERGIA ELÉTRICA SUPERIOR À GENÉRICA**

### **4.1. A aplicação do Princípio da Seletividade nas operações com Energia Elétrica**

No que diz respeito às operações relativas à energia elétrica, observa-se que existem dois tipos situações ocorrendo, atualmente, no Brasil. A primeira é a tributação da energia elétrica por meio de alíquotas seletivas que variam de 20% à 30%, dependendo da legislação de cada Estado. Já a segunda, é a tributação da energia elétrica por alíquotas seletivas e progressivas que variam de 0% à 20% de acordo com o consumidor e a quantia consumida.

No entanto, há na Constituição Federal previsão apenas em relação a aplicação do Princípio da Seletividade ao ICMS em função da essencialidade do bem ou serviço. Não há qualquer previsão constitucional de Seletividade aplicável ao ICMS em função de qualquer outro critério, tampouco de progressividade em relação as alíquotas deste tributo.

Quanto à essencialidade da energia elétrica, não é necessário muito para afirmar que tal bem é extremamente essencial à vida em sociedade atualmente. Por óbvio, a energia elétrica não é tão essencial quanto alimentos como arroz e feijão ou remédios, mas é igualmente evidente o quão importante e necessária é para que a sociedade funcione da forma que faz hoje.

Não se pode afirmar que o consumo de energia elétrica é uma opção do cidadão, pelo contrário, a realização das tarefas diárias que envolvem o cotidiano de quase todos os brasileiros envolve a utilização de energia elétrica. Portanto, este bem é dotado de essencialidade, qualquer afirmação em contrário não seria razoável.

Em consonância a tal entendimento, a afirmação de Hugo de Brito Machado Segundo:

Neste fim de século, mesmo as famílias de baixíssima renda consomem energia elétrica em suas casas. Talvez apenas aqueles mais miseráveis, que nem teto possuem, não sejam seus consumidores.

A maioria da população possui uma geladeira para conservar seus alimentos, um ferro elétrico para passar suas roupas, lâmpadas para iluminar a escuridão; bens sem os quais não se vive com dignidade. Sem energia não há vendas, prestação de serviços ou produção. Não se vive, apenas se sobrevive, e mal.

Enfim, no momento histórico atual, não se pode em sã consciência questionar a essencialidade da energia elétrica, razão pela qual entendemos ofensivo à inteligência

do leitor neste ponto nos alongarmos.<sup>36</sup>

Isto posto, as alíquotas do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e Comunicação incidente sobre operações relativas à energia elétrica jamais poderiam ser superiores às alíquotas genéricas instituídas em cada Estado.

Ainda que a energia elétrica não seja bem tão essencial quanto remédios, por exemplo, como já mencionado, não é bem supérfluo, pelo contrário, como já foi esclarecido, é bem extremamente essencial. E sendo a energia elétrica bem essencial, em um sistema de alíquotas seletivas, não poderia jamais ser tributada com alíquota de ICMS superior à genérica, como ocorre atualmente na maioria dos Estados brasileiros.

Considerando a essencialidade do bem ora em análise a alíquota do ICMS aplicada deveria ser, neste caso, inferior à genérica, por, novamente, se tratar de bem extremamente essencial. Contudo, caso assim não se entendesse seria possível, no máximo, vislumbrar alíquotas em torno de 17% e 18%, valores das atuais alíquotas genéricas, jamais de 25% como acontece em alguns Estados.

É pelos motivos acima expostos que alíquotas de ICMS incidentes sobre operações relativas à energia elétrica em montantes superiores à 17% e 18% são inconstitucionais. Inquestionável a violação ao Princípio da Seletividade de lei estadual que institui alíquota de ICMS a 25% para operações com energia elétrica, uma vez que clara sua essencialidade.

Além disso, inquestionável também a inconstitucionalidade de alíquotas diferenciadas em função da quantidade de consumo de energia elétrica, como ocorre no Rio de Janeiro, em que a alíquota de ICMS para operações de consumo de energia elétrica até 300 quilowatts/hora mensais é de 18% e para operações de consumo superior é de 25%.<sup>37</sup>

O Art. 155, §2º, III da Constituição Federal de 1988 é bastante claro ao eleger a essencialidade como critério para aplicação do Princípio da Seletividade quanto ao ICMS.

---

<sup>36</sup> MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Op. Cit. P. 73

<sup>37</sup> Art. 14, VI, itens 1 e 2 do Decreto Estadual 27.427/2000 do Estado do Rio de Janeiro



Assim, qualquer lei estadual que determine critério diferente da essencialidade para a aplicação de diferentes alíquotas de ICMS incorre em inconstitucionalidade por violação ao artigo constitucional indicado.

É por este motivo que se entende pela inconstitucionalidade de alíquotas progressivas de ICMS em função da quantidade de consumo, ou seja, alíquotas que se tornem maiores na mesma proporção em que aumenta o consumo de energia elétrica.

Nesta toada, Hugo de Brito Machado Segundo afirma:

Não é possível, outrossim, a aplicação de alíquotas progressivas.

É certo que respeitáveis doutrinadores entendem possível a instituição de impostos progressivos, mesmo sem autorização constitucional expressa. Essa doutrina, porém, não tem aplicabilidade no caso do ICMS. Primeiro, porque a Constituição facultou a instituição de imposto seletivo ou não seletivo, sendo excluída, implicitamente, a possibilidade de progressividade, sob pena de completa perda de sentido do artigo 155, §2º, III, CF/88.

Segundo, porque a progressividade no ICMS faz com que uma mercadoria, embora essencial, termine sendo tributada com alíquotas superiores à de mercadorias suntuosas e supérfluas apenas por haver sido consumida em maior quantidade, o que também implica clara violação do citado artigo 155, §2º, III, da Constituição.

Terceiro, porque o Supremo Tribunal Federal já pacificou a sua jurisprudência no sentido de que não é possível a adoção da progressividade para impostos reais, como é o caso do ICMS.<sup>38</sup>

Nesta linha de raciocínio, repisa-se, caso possível a aplicação de alíquotas progressivas de ICMS em função da quantidade de consumo do bem, estar-se-ia permitindo a variação de alíquotas em função de outro critério que não aquele instituído pela Constituição Federal.

Ora, se o legislador constitucional, de forma minuciosa, determinou que o ICMS poderá ter alíquotas seletivas tão somente em função do critério da essencialidade, admitir a utilização de qualquer outro critério seria o mesmo que despir a regra constitucional de força normativa.

Assim sendo, algumas conclusões podem ser extraídas do presente estudo. Primeiramente, o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços Interestaduais e Intermunicipal e Comunicação poderá ser seletivo, conforme redação do Art. 155, §2º, III da CF/88. Ou seja, é facultativa a instituição de alíquotas seletivas para o ICMS, contudo, uma vez seletivas as alíquotas, apenas o critério da **essencialidade** poderá e deverá ser utilizado como

---

<sup>38</sup> MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Op. Cit. P. 74

critério para determinação das mesmas. Logo, a aplicação do Princípio da Seletividade ao ICMS é facultativa, mas a utilização da essencialidade como critério é obrigatória, não havendo espaço para utilização de qualquer outro critério.

Em segundo lugar, conclui-se, por conseguinte, que a instituição de alíquotas progressivas em função da quantidade de energia elétrica consumida, por utilizarem outro critério que não aquele constitucionalmente previsto, qual seja, a tão e já mencionada essencialidade, é claramente inconstitucional.

Por fim, em terceiro lugar, e definitivamente não menos importante, conclui-se inconstitucional a instituição de alíquotas de ICMS superiores às genéricas para bens essenciais à sociedade.

Desta forma, não se pode chegar a qualquer outra conclusão senão a de que é notoriamente inconstitucional a norma que institui alíquotas de ICMS incidentes sobre operações com energia elétrica superiores a 18%, uma vez que inegável o caráter essencial deste bem.

Neste sentido, Hugo de Brito Machado leciona que:

Mercadoria essencial é aquela sem a qual se faz inviável a subsistência das pessoas, nas comunidades e nas condições de vida atualmente conhecida entre nós. Assim, não nos parece razoável colocar-se em dúvida a essencialidade da energia elétrica. A alíquota de ICMS incidente sobre o seu consumo não deve ser maior do que aquela geralmente aplicável para as demais mercadorias.<sup>39</sup>

Logo, da leitura, até o presente momento, deste trabalho dever-se-ia concluir que as alíquotas de ICMS incidentes sobre operações com energia elétrica jamais poderiam ser maiores ou iguais àsquelas incidentes sobre bens supérfluos. Contudo, não é o que ocorre atualmente no Brasil. É o que afirma Carrazza:

[...]Também as prestações de serviços de comunicação à população em geral (v.g., por meio de telefone fixo) devem suportar uma carga menor de ICMS que as levadas a efeito para alguns poucos privilegiados econômicos (v.g., por meio de um canal exclusivo de comunicação). Nem sempre, no entanto, isso se dá. Com efeito, notamos que a alíquota do ICMS,

---

<sup>39</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *O ICMS no Fornecimento de Energia Elétrica: Questões da Seletividade e da Demanda Contratada*. Revista Dialética de Direito Tributário nº 155. P.51/52

para operações com energia elétrica (que é essencial para o progresso do País), chega a 25% (quanto o consumo mensal supera a marca dos 200 Kilowatts/hora), enquanto que, para operações com armas de fogo, fica na casa dos 18% (em São Paulo) ou 17% (nas demais Unidades Federadas). Também o ICMS incidente sobre prestações onerosas de serviços de comunicação submete-se à mesma alíquota elevada de 25%. Isto para não falarmos nas operações com mercadorias que compõem a chamada “cesta básica do trabalhador” e nas prestações onerosas de serviços de transporte transmunicipal, tributadas do mesmo modo que as operações realizadas com a maioria dos produtos suntuários. É escusado dizer que tudo isso fere fundo o princípio da seletividade. (grigou-se)<sup>40</sup>

Portanto, é notório que os estados brasileiros, em uma tentativa de aumentar seu poder arrecadatório, vem descumprindo a disposição constitucional acerca do ICMS e o Princípio da Seletividade. Tendo isto em mente, diversos contribuintes, em diversos estados, especialmente no Estado do Rio de Janeiro, passaram a questionar as alíquotas de ICMS sobre operações com energia elétrica judicialmente. Por este motivo, o caso do referido estado será analisado com maiores detalhes a seguir.

#### 4.2. O caso do Estado do Rio de Janeiro

No Estado do Rio de Janeiro, o Decreto nº 27.427 de 17 de Novembro de 2000 instituiu, em seu artigo 14, VI, itens 1 e 2, as alíquotas do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços de Transportes Interestadual e Intermunicipal e Comunicação incidentes sobre operações com energia elétrica em 18% e 25% a depender do consumo, como se segue:

Art. 14. A alíquota do imposto é:

[...]

VI - em operação com energia elétrica:

1. 18% (dezoito por cento) até o consumo de 300 quilowatts/hora mensais;
2. 25% (vinte e cinco por cento) quando acima do consumo estabelecido no item 1; (redação Inciso VI, do Artigo 14, do Livro I, alterada pelo Decreto Estadual n.º 45.611/2016, vigente a partir de 23.03.2016, com efeitos retroativos a contar de 01.01.2016).

Como já tratado anteriormente, as alíquotas de ICMS sobre operações com energia elétrica não podem ser progressivas em função do consumo deste bem. Tão somente por este motivo, o dispositivo transcrito acima já seria inconstitucional, uma vez que a Constituição Federal determinou a essencialidade como único critério para instituição de alíquotas seletivas.

Ademais, ao determinar como 25% a alíquota de ICMS incidente sobre operações com

---

<sup>40</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. Op. Cit. P. 541

energia elétrica com consumo superior a 300 quilowatts/horas mensais o legislador estadual também incorreu em inconstitucionalidade por instituir alíquota muito superior à genérica a operação com bem essencial.

Noutras palavras, como disposto anteriormente, energia elétrica é bem inegavelmente essencial à sociedade, em qualquer estado brasileiro ou país, sendo imperiosa a aplicação de alíquota genérica ou inferior à esta às operações que envolvam este bem. Portanto, é inconstitucional qualquer legislação infraconstitucional que determine a incidência de alíquota superior em operações com energia elétrica, como faz o supratranscrito artigo do Decreto nº 27.427 de 17.

Diante da clara violação do artigo d'antes transcrito ao disposto no Art. 155, §2º, III da CF/88, diversos contribuintes acionaram o Poder Judiciário estadual a fim de ver declarada a inconstitucionalidade deste dispositivo para que a alíquota de ICMS incidente sobre operações com energia elétrica passasse a ser a genérica de 18%.

Assim, o Órgão Especial do Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro, em 27 de Março de 2006, no julgamento da Arguição de Inconstitucionalidade nº 27 de 2005, reconheceu a inconstitucionalidade do Art. 14, VI, item 2 por desatenção ao Princípio da Seletividade, conforme ementa a seguir:<sup>41</sup>

**Ementa** – Arguição de Inconstitucionalidade. Artigo 2, inciso I do Decreto nº 32.646 do ano de 2003 do Estado do Rio de Janeiro, que regulamente a Lei Estadual nº 4.056/2002 que instituiu o Fundo Estadual de Combate à Pobreza e às Desigualdades Sociais. Superveniência da Emenda Constitucional n. 42, de 19/12/2003, que validou, em seu Artigo 4º, os adicionais criados pelos Estados em função da EC n. 31/2000, mesmo aqueles em desconformidade com a própria Constituição. Impossibilidade de se reconhecer a inconstitucionalidade do Decreto nº 32.646 de 2003. Precedente do STF. Artigo 14, VI, item 2 e VIII, item 7 do Decreto nº 27.427 do ano de 2000 do Estado do Rio de Janeiro, que fixa a alíquota de ICMS incidente sobre os serviços de energia elétrica e telecomunicações. Desatenção aos princípios constitucionais da seletividade e essencialidade, dispostos no Artigo 155, §2º da CRFB. Inconstitucionalidade reconhecida. (grifou-se)

O entendimento do órgão está em conformidade com todo o exposto neste trabalho até o presente momento, como se verifica da leitura do seguinte trecho do Acórdão da Arguição de Inconstitucionalidade nº 27 de 2005:

---

<sup>41</sup> Art. 155, §2º, III, CF/88

Todavia, em relação ao Decreto 27.427/2000, ao fixar a alíquota de 25% sobre os serviços de energia elétrica e telecomunicações, verifica-se que não foram observados os princípios da seletividade e da essencialidade, dispostos no Artigo 155, §2º, III da CRFB, mormente quanto estipula alíquotas menores a produtos supérfluos, como bebidas alcoólicas.

É certo que a seletividade do ICMS é facultativa, mas não pode ser muito ampla, devendo, por imposição constitucional, atender aos critérios da gradação determinada. Assim, deve ser maior a alíquota relativa às mercadorias supérfluas e suntuosas, entre as quais não se enquadram os serviços de energia elétrica e de telecomunicações, que, a contrário senso, são considerados de essencial importância à sociedade.

Por conseguinte, ante o evidente desrespeito à gradação previsto no Artigo 155, §2º, III da CRFB, conclui-se irremediavelmente eivado de inconstitucionalidade o Artigo 14, VI, item 2 e VIII, item 7 do Decreto nº 27.427 do ano de 2000 do Estado do Rio de Janeiro.

Após o referido julgamento, inúmeros mandados de segurança foram impetrados pelos contribuintes a fim de verem satisfeito seu direito ao recolhimento de ICMS sobre operações com energia elétrica à alíquota de 18% e não 25%.

Diante da correta decisão proferida pelo Órgão Especial do Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro na Arguição de Inconstitucionalidade nº 27 de 2005, os juízes de primeira instância não tiveram outra escolha senão conceder as ordens para que os contribuintes passassem a recolher o ICMS sobre energia elétrica com a alíquota genérica.

É o que se verifica no seguinte trecho da ementa da sentença proferida nos autos do Mandado de Segurança nº 0021430-86.2012.8.19.0000:

Mandado de segurança. ICMS. Energia elétrica e serviços de telecomunicações. Legitimidade ativa e passiva. Ofensa aos princípios da seletividade e da essencialidade, reconhecida por decisão do Órgão Especial, vinculante em relação aos demais órgãos judicantes da Corte (art. 103 do RITJERJ). Jurisprudência predominante do tribunal.

[...]

3. Nos termos do art. 103 do Regimento Interno da Corte, vinculam os órgãos fracionários deste Tribunal as decisões de mérito proferidas por maioria qualificada de seu Órgão Especial, ou repetidas em três ou mais sessões de julgamento, no âmbito de arguições de inconstitucionalidade.

Tal é o caso das decisões produzidas pelo Órgão Especial nas Arguições nº 27/2005 e nº 21/2008, que assentaram a inconstitucionalidade das normas legal e regulamentar que, no âmbito deste Estado do Rio de Janeiro, estabelecem alíquota máxima para o ICMS incidente sobre serviços de telecomunicações e energia elétrica, assim afrontando os princípios constitucionais da seletividade e da essencialidade (art. 155, § 2º, inciso III, da CF/88).

4. Concessão da ordem.

Entretanto, insatisfeito com as decisões proferidas e preocupado com o impacto

financeiro que as mesmas gerariam ao Erário, o Estado do Rio de Janeiro recorreu de tais decisões, para que fossem suspensos os efeitos de algumas liminares concedidas em favor dos contribuintes.

Em 22 de Dezembro de 2008, nos autos da Suspensão de Segurança nº 3717, o Supremo Tribunal Federal proferiu decisão deferindo o pedido do Estado do Rio de Janeiro para suspender os efeitos das decisões de mérito e liminares concedidas, pelo Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro, nos Mandados de Segurança nº 2008.004.00084, nº 2008.004.00272, nº 2008.004.00447, nº 2008.004.00564, nº 2008.004.00140, nº 2008.004.00630, e, nº 2008.004.00215. Todos eles concediam a segurança para que o contribuinte recolhesse o ICMS sobre operações com energia elétrica com alíquota de 18%.

Contudo, apesar da decisão proferida pelo STF nos autos da supra Suspensão de Segurança, o Tribunal do Estado do Rio de Janeiro, por meio da 1ª e da 2ª instância continuou proferindo decisões entendendo pela redução da alíquota de ICMS de 25% para 18% sobre operações com energia elétrica devido à inconstitucionalidade do Art. 14, VI, item 2 do Decreto Estadual nº 27.426/2000 do Rio de Janeiro.

Apesar do Tribunal do Estado do Rio de Janeiro ter sido o único a reconhecer, por órgão especial, em arguição de inconstitucionalidade, a inconstitucionalidade de alíquota de ICMS superior à genérica para operações com energia elétrica, não é o único que possui este entendimento acerca da matéria, conforme será demonstrado a seguir.

#### **4.3. A jurisprudência judicial acerca da matéria ora estudada**

A jurisprudência judicial acerca da constitucionalidade de alíquotas de ICMS incidentes sobre operações com energia elétrica superiores às genéricas, apesar de não ser pacífica, é vasta, especialmente no Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro. Como já demonstrado anteriormente, o referido tribunal vem entendendo pela inconstitucionalidade da alíquota de 25% instituída pelo Art. 14, VI, item 2 do Decreto Estadual 27.427/2000 e reduzindo-a para 18%, conforme depreende-se da ementa a seguir:

APELAÇÕES CÍVEIS. Alíquota de ICMS sobre consumo de energia elétrica e telecomunicações. Inconstitucionalidade do artigo 14, incisos VI, item 2 e VIII, item 7 do Decreto Estadual n.º 27.427/2000 reconhecida pelo Órgão Especial deste Tribunal de Justiça. AI n.º 2005.017.0027. Redução da alíquota do ICMS de 25% para

18% pela inobservância dos princípios da essencialidade e da seletividade. Força vinculante da decisão nos termos do artigo 103 do Regimento Interno deste Tribunal e do disposto nos artigos 97 da CRFB/88 e 949, parágrafo único do Código de Ritos. Cobrança do percentual de 5% destinado ao Fundo de Combate à Pobreza e às Desigualdades Sociais validada pela Emenda Constitucional nº 42/2003, conforme decisão do Supremo Tribunal Federal. Compensação de créditos tributários que, inobstante esteja prevista no CTN, ainda não encontra amparo na legislação estadual. Repetição de indébito. Prescrição quinquenal. Preliminar de ilegitimidade ad causam. Art. 166 do CTN. "A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido o referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la." Legitimidade do consumidor reconhecida. O recolhimento indevido de tributo gera para o Fisco a obrigação de repetir o indébito ao contribuinte de fato. Critério de atualização monetária corretamente fixado, convertendo-se o excesso da cobrança em UFIR na data do efetivo desembolso. Juros moratórios não podem ser aplicados cumulativamente com a taxa SELIC que, por força do Verbete Sumular n.º 188, não poderá incidir sobre o valor do débito antes do trânsito em julgado. Honorários advocatícios recursais somente são devidos a partir da entrada em vigor do novo codex. Sentença mantida com integração apenas no que toca o índice de correção monetária e juros aplicáveis à espécie em sede de reexame necessário, de modo a adequá-la à mais recente interpretação jurisprudencial. RECURSOS DESPROVIDOS NOS TERMOS DO ART. 932, INCISO IV b DO NOVO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL.(grifou-se)  
(TJ-RJ - APL: 03773654020098190001 RIO DE JANEIRO CAPITAL CARTORIO ELETRONICO DA 11 VARA FAZ PUBLICA, Relator: PEDRO SARAIVA DE ANDRADE LEMOS, Data de Julgamento: 25/04/2017, DÉCIMA CÂMARA CÍVEL, Data de Publicação: 27/04/2017)

Já o Tribunal do Estado de Santa Catarina tem firmado jurisprudência no sentido de entender que a instituição de alíquota de ICMS incidente sobre operações com energia elétrica no valor de 25% não viola o princípio da seletividade, não devendo ser reduzida, como demonstra a ementa o trecho do acórdão proferido em 28/04/2015, nos autos do processo 2014.072566-2, a seguir:

De sua vez, na legislação estadual, restou estabelecido na alínea "a", III, do art. 19 da Lei n. 10.297/1996, que, nas operações com energia elétrica de consumo familiar que não ultrapassem 150 kWh (cento e cinquenta quilowatts-hora), será aplicada a alíquota mínima de 12%.

A apelante, por seu turno, ressalta ter sido dado um mesmo tratamento aos produtos supérfluos e aos essenciais quando da aplicação da alíquota no percentual máximo de 25% conferido pela Lei catarinense.

De fato, o legislador estadual colocou o percentual de alíquota dos serviços ou atividades, em princípio, essenciais, num mesmo patamar de produtos supérfluos, tais como cigarro, bebidas, perfumes, barcos, etc.

Entretanto, não apenas aqueles, mas outros fatores devem ser observados para a aplicação de alíquotas referentes a operações com energia elétrica.

Isso porque, ao que se vê, sopesou o legislador que os contribuintes que consomem menos energia tem menor capacidade econômica e, conseqüentemente, deve incidir sobre o consumo uma alíquota menor (12%), respeitando-se o princípio da capacidade contributiva (CF, art. 145, § 1º).

Ademais disso, sobreleva registrar que, in casu, não ocorreu violação ao princípio da seletividade (CF, art. 155, § 2º, III), pois a expressão "poderá" conferida ao ICMS permite ao legislador diferenciar, comparar e utilizar critérios razoáveis de aplicação de alíquotas em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços.

O Tribunal de Justiça de São Paulo segue a mesma linha de entendimento do Tribunal de Justiça de Santa Catarina, entendendo que não há violação ao Princípio da Seletividade em alíquota de ICMS sobre operações com energia elétrica no valor de 25%, como demonstram as ementas a seguir:

Mandado de Segurança. Impetração para reduzir o percentual da alíquota do ICMS incidente sobre a prestação de serviços de telecomunicações e energia elétrica. Alegação de violação ao princípio constitucional da seletividade. Não ocorrência. Discricionariedade inserida na seara do Legislativo na definição do conceito de seletividade e essencialidade. Sentença mantida. Recurso improvido.

(TJ-SP - 940008520068260000 SP, Relator: José Santana, Data de Julgamento: 01/12/2010, 8ª Câmara de Direito Público, Data de Publicação: 13/12/2010)

ICMS - Pretensão do impetrante voltada à redução das alíquotas relativas às operações de fornecimento de energia elétrica e de serviços de telecomunicação, invocando, no particular, o princípio da seletividade em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços, previstos no artigo 155. § 2º. III, da CF - Denegação da segurança corretamente pronunciada em primeiro grau - Regramento constitucional aludido que não impõe um dever ao legislador ordinário, contendo apenas mera recomendação, para ser seguida suas conveniências - Inexistência, nesse contexto, de qualquer inconstitucionalidade ou ilegalidade na adoção de alíquotas diferenciadas para a cobrança do imposto em causa nas hipóteses supra mencionadas - Ao Poder Judiciário, ademais, é vedado legislar positivamente, devendo ser respeitada a discricionariedade do legislador, com o juízo de oportunidade e conveniência pertinente à atividade regulatória do Estado - Apelo não provido

(TJSP - 00878918920058260000 SP, Relator: Paulo Dimas Mascaretti, Data de Julgamento: 26/09/2007, 8ª Câmara de Direito Público, Data de Publicação: 03/10/2007)

No mesmo sentido, o Tribunal do Estado do Paraná vem entendendo o mesmo que os dois últimos estados brasileiros mencionados e, conforme ementa transcrita abaixo, já declarou a constitucionalidade dos artigos 14 da Lei Estadual nº 11.580/1996 e 15 do Regulamento do ICMS do Estado do Paraná, aprovado pelo Decreto nº 5.141/2001, que determinavam em 27% a alíquota do ICMS incidente sobre energia elétrica.

INCIDENTE DE DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. PLEITO DE DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DE ARTIGOS DE LEI ESTADUAL E DECRETO QUE DISCIPLINAM A ONERAÇÃO DO ICMS INCIDENTE SOBRE A ENERGIA ELÉTRICA NA ORDEM DE 27%. APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE EM RAZÃO DA ESSENCIALIDADE DO PRODUTO. CRITÉRIO QUE CABE À ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA AFERIR, SOB A ÓTICA DA DISCRICIONARIEDADE. PODER JUDICIÁRIO INCOMPETENTE PARA AFERIR TAL SITUAÇÃO, SOB PENA DE VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA SEPARAÇÃO DOS PODERES. INSTITUIÇÃO DE ALÍQUOTA NA ORDEM DE 27% QUE NÃO AFRONTA DISPOSITIVO CONSTITUCIONAL. INCIDENTE DE DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE JULGADO IMPROCEDENTE, PARA O FIM DE DECLARAR A CONSTITUCIONALIDADE DOS ARTIGOS 14 DA LEI ESTADUAL Nº 11.580/1996 E 15, DO REGULAMENTO DO ICMS NO ESTADO DO PARANÁ, APROVADO PELO DECRETO Nº 5.141/2001. A Constituição Federal faculta o critério da seletividade



do ICMS, entretanto, se adotado deverá ocorrer de acordo com a essencialidade das mercadorias e serviços, e não de acordo com critérios outros. Levando-se em conta a essencialidade do produto ou serviço, a seletividade do tributo deve ser observada sob a ótica da discricionariedade dos Poderes Executivo e Legislativo, não cabendo ao Poder Judiciário intervir em tal questão. Franquear ao Poder Judiciário a aferição do grau de essencialidade da energia elétrica para a aplicação do princípio da seletividade, ou seja, interferir sobre o critério de fixação da alíquota da energia elétrica atentaria obliquamente contra o princípio da separação dos poderes. Optando o legislador pela adoção do princípio da seletividade em função da essencialidade do tributo no Estado do Paraná, a fixação de alíquota incidente sobre a energia elétrica em 27%, a fim de promover o equilíbrio econômico-social-político governamental, não há falar em violação a Carta Magna, ainda mais quando esta autoriza que se adote tal posição, ou seja, de tratamento desigual entre partes desiguais, sendo, portanto, constitucionais os artigos 14 da Lei Estadual nº 11.580/1996 e 15, do Regulamento do ICMS no Estado do Paraná, aprovado pelo Decreto nº 5.141/2001.  
(TJPR - Órgão Especial - IDI - 174723-7/01 - Curitiba - Rel.: Luiz Mateus de Lima - Unânime - J. 17.11.2006).

Insta observar que a alíquota de ICMS incidentes sobre operações com energia elétrica no Paraná aumentou para 29% com o advento do inciso I, art. 1º, da Lei nº 16.016/2008, que produziu efeitos a partir de 01.04.2009. Contudo, o entendimento do Tribunal de Justiça do Estado do Paraná se manteve o mesmo.

Por outro lado, o Tribunal de Justiça Estado da Bahia possui jurisprudência no mesmo sentido que a do Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro, como se verifica da leitura da seguinte ementa:

EMENTA: APELAÇÕES CÍVEIS SIMULTÂNEAS. AÇÃO ORDINÁRIA. DIREITO TRIBUTÁRIO. PRELIMINAR DE ILEGITIMIDADE ATIVA AD CAUSAM NÃO ACOLHIDA. PRELIMINAR DE NULIDADE DA SENTENÇA AFASTADA. ICMS. ALÍQUOTA SOBRE OS SERVIÇOS DE ENERGIA ELÉTRICA E TELECOMUNICAÇÕES. PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE ADOTADO PELO ESTADO DA BAHIA. INTELIGÊNCIA DO ARTIGO 155, § 2º, III DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. AUSÊNCIA DE RAZOABILIDADE NA FIXAÇÃO DA ALÍQUOTA. PARÂMETRO DA ESSENCIALIDADE DAS MERCADORIAS E SERVIÇOS INOBSERVADO. APLICAÇÃO DA ALÍQUOTA GENÉRICA DE 17%. PROVIMENTO PARCIAL DO APELO INTERPOSTO PELO ESTADO DA BAHIA. PEDIDO DE COMPENSAÇÃO DOS VALORES PAGOS A MAIOR, NÃO DEFERIDO NA SENTENÇA RECORRIDA. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DO ENCARGO SUPORTADO. IMPOSSIBILIDADE. MAJORAÇÃO DOS HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. PROVIMENTO PARCIAL DO APELO INTERPOSTO PELO AUTOR.

1- De início afasta-se a preliminar de ilegitimidade ativa ad causam, uma vez que na qualidade de contribuinte de fato, possui a empresa Recorrente a legitimidade para questionar a exigibilidade do ICMS.

2- De outra sorte, afasta-se a preliminar de nulidade da sentença, haja vista inexistir qualquer equívoco na fundamentação do Magistrado de 1º grau, que demonstrou a ilegalidade na aplicação de alíquota máxima para os serviços essenciais de energia elétrica e telecomunicações. Ademais, não há que se falar em carência de motivação, haja vista que a sentença se encontra devidamente fundamentada, tendo a parte dispositiva guardado reciprocidade com a sua fundamentação.

3- Segundo a Constituição Federal, em seu artigo 155, § 2º, III, o ICMS poderá ser seletivo em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços. Em que pese o

mencionado princípio ser considerado facultativo quanto ao ICMS, uma vez adotado o ICMS seletivo, tal seletividade deverá obrigatoriamente ocorrer de acordo com o grau de essencialidade das mercadorias e serviços.

4-  Depreende do exame do caso que embora tenha sido adotado pelo Estado da Bahia, o princípio da seletividade através da instituição de diversas alíquotas, não fora o mesmo aplicado em função da essencialidade dos produtos e serviços, tendo em vista que para serviços essenciais como os de telecomunicação e energia elétrica, submeteu-se a cobrança de alíquota de 25%, revelando-se, na hipótese, manifesta inconstitucionalidade.

5- De outra sorte, importa salientar que embora os serviços de comunicação e de energia elétrica, sejam considerados, de extrema essencialidade, não podem ser equiparados, como decido em primeira instância, ao mesmo grau dos produtos que compõem a cesta básica, cuja alíquota está fixada em 7% no art. 51, inciso I, a, do Decreto n. 6.284/97 (RICMS/BA) e art. 15, inciso I, da Lei Estadual n. 7.014/96.

6- Nessa diapasão, restando indevida a aplicação da alíquota máxima de 25%, nem a mínima de 7%, revela-se razoável a aplicação da alíquota genérica de 17%, prevista no art. 50, inciso I, do Decreto n. 6.284/97 (RICMS/BA) e art. 15, inciso I, da Lei Estadual n. 7.014/96.

7- Quanto ao apelo interposto pela Autora, do exame do caso em tela, seguindo o entendimento firmado pelo Superior Tribunal de Justiça, para que seja acolhido o pleito de compensação do tributo, faz-se necessária a demonstração de que não houve o repasse do encargo tributário a terceiros, o que , in casu, não restou comprovado nos autos, impondo-se a manutenção da sentença recorrida nesse porto.

8- De outro modo, observando-se o grau e zelo do profissional, e levando-se em consideração o § 4º do artigo 20 do Código de Processo Civil, concede-se provimento parcial ao recurso para fixar a verba honorária em R\$ 5.000,00 (cinco mil reais).

9-REJEITAM-SE AS PRELIMINARES ARGUIDAS E, NO MÉRITO, DÁ-SE PARCIAL PROVIMENTO AO APELO interposto pelo ESTADO DA BAHIA, para adotar a alíquota geral, fixada em 17%, prevista no art. 15 da Lei Estadual n. 7.014/96 e no art. 50, inciso I, do Decreto n. 6.284/97 (RICMS/BA), bem como, DÁ-SE PARCIAL PROVIMENTO AO APELO DO AUTOR, para fixar os honorários advocatícios em R\$ 5.000,00 (cinco mil reais). (Grifou-se)

(TJ-BA - APL: 01155403520108050001 BA 0115540-35.2010.8.05.0001, Relator: Daisy Lago Ribeiro Coelho, Data de Julgamento: 10/12/2013, Terceira Câmara Cível, Data de Publicação: 12/12/2013)

Portanto, percebe-se, que apesar da clara disposição constitucional acerca do Princípio da Seletividade, encontra-se muita resistência entre os Tribunais de Justiça Estaduais em declarar os dispositivos violadores deste princípio como inconstitucionais. É possível que tal resistência se justifique no impacto financeiro que a redução de tais alíquotas pode gerar para o Erário Estadual. Contudo, não se pode permitir a violação de um dispositivo constitucional por mero receio de queda na arrecadação.

Atualmente a presente matéria aguarda julgamento pelo Supremo Tribunal Federal, que já reconheceu a repercussão geral da mesma nos autos do Recurso Extraordinário 714.139 interposto pela Lojas Americanas S/A em face do Estado de Santa Catarina.

## 5. CONCLUSÕES

Como exposto ao longo do presente trabalho, a Constituição Federal, em seu art. 155, §2º, III dispôs que o ICMS “poderá ser seletivo” o que levou à discussão quanto à obrigatoriedade de aplicação do mencionado princípio.

Tendo isso em vista, este trabalho se propôs a analisar a aplicação do Princípio da Seletividade ao Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços de Transportes Interestaduais e Intermunicipais e Comunicação quando incidente sobre operações com energia elétrica.

Para melhor compreensão do tema, ao longo dos dois primeiros capítulos foi apresentado o tratamento constitucional à tributação e introduzido o imposto analisado, o ICMS, incluindo os princípios a ele aplicáveis, dentre eles, o Princípio da Seletividade, que foi analisado mais detalhadamente no terceiro capítulo.

Ao longo do estudo do Princípio da Seletividade, para melhorar compreensão da tese ora arguida, aprofundou-se na análise do seu critério, a essencialidade, deixando claro ser essencial tudo aquilo que é indispensável para vida em sociedade como conhecida atualmente.

Do estudo destes três primeiros capítulos já foi possível verificar que a aplicação do Princípio da Seletividade não se dá ao bel-prazer do legislador infraconstitucional, mas conforme as balizas constitucionais existentes.

Verificou-se que o ICMS poderá ser seletivo, mas que uma vez seletivo o único critério possível para determinação das alíquotas seletivas seria o da essencialidade. Sendo, portanto, a aplicação do Princípio da Seletividade ao ICMS facultativa, mas a utilização do critério da essencialidade para isso, obrigatória.

Desta forma, concluiu-se não ser constitucional a instituição de alíquotas diferenciadas ou seletivas de ICMS sem a observância do critério da essencialidade, por ser o único previsto constitucionalmente, eliminando, portanto, a hipótese de instituição de alíquotas progressivas em função da quantidade de bem consumido, por exemplo.

Ao longo do quarto capítulo, a partir de um estudo mais aprofundado sobre a aplicação do Princípio da Seletividade ao ICMS incidente sobre operações com energia elétrica, buscou-se demonstrar a inconstitucionalidade de alíquotas de ICMS incidentes sobre estas operações com valores superiores às alíquotas genéricas, que giram em torno de 17% e 18%.

Para isto, evidenciou-se o caráter essencial da energia elétrica, bem cujo consumo, hoje em dia, não se trata de uma escolha, mas uma necessidade para que se torne possível o cumprimento das tarefas diárias de todo cidadão.

Assim, tratando-se de bem essencial e considerando a adoção de um sistema de alíquotas diferenciadas por todos os estados brasileiros, restou demonstrada a necessidade de observância do Princípio da Seletividade e seu critério da essencialidade para instituição de alíquotas de ICMS incidentes sobre operações com energia elétrica.

A fim de exemplificar o tema ora trabalhado, o caso do Estado do Rio de Janeiro foi analisado cuidadosamente, demonstrando a inconstitucionalidade do Art. 14, VI, item 2 do Decreto Estadual nº 27.427 de 2000, que institui alíquotas progressivas e superiores às genéricas para operações com energia elétrica que excedam o consumo de 300 kilowatts/horas mensais.

Ademais, demonstrou-se, ainda, o posicionamento jurisprudencial do Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro que, por meio de seu órgão especial, julgou inconstitucional o dispositivo supracitado do Decreto nº 27.427 de 2000 por entender que o mesmo viola o Princípio Constitucional da Seletividade em função da essencialidade.

Por fim, foi feita análise da jurisprudência judicial existente acerca do tema, quando observou-se que, apesar das explícitas disposições constitucionais sobre o Princípio da Seletividade, não é pacífico o entendimento dos Tribunais de Justiça Estaduais sobre a matéria.

Com o objetivo de demonstrar a divergência de entendimentos mencionada acima, ementas de alguns acórdãos de diferentes estados brasileiros foram transcritas. A partir destas transcrições, foi possível examinar os diferentes argumentos utilizados tanto pelos que defendem a inconstitucionalidade destas alíquotas de ICMS incidentes sobre operações com energia elétrica superiores às genéricas, quanto pelos que defendem sua constitucionalidade.

Desta forma, o presente trabalho levou a algumas importantes conclusões, mas duas mais relevantes que as outras. Primeiro, o Princípio da Seletividade possui aplicação facultativa quando relativo ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias, Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e Comunicação, não sendo, contudo, facultativa a utilização do critério da essencialidade para sua aplicação.

Insta ressaltar que a faculdade de aplicação do princípio, contudo, não se dá de forma completamente discricionária pelo legislador infraconstitucional. Uma vez adotado um sistema de alíquotas de ICMS diferenciadas, ou seja, seletivas, não mais é facultativa a aplicação do Princípio da Seletividade a todas as operações nas quais o imposto incide.

Por fim, observou-se que os estados brasileiros adotaram um sistema de alíquotas de ICMS diferenciadas, seletivas, motivo pelo qual a aplicação do Princípio da Seletividade tornou-se obrigatório, o que, em conjunto com a constatação da essencialidade da energia elétrica, levou à segunda e mais importante conclusão, exposta a seguir.

É inconstitucional alíquota de ICMS incidente sobre operações com energia elétrica de valor superior à genérica, uma vez que pela aplicação do Princípio da Seletividade, quanto mais essencial é um bem, menor deve ser alíquota de ICMS aplicada às operações que o envolvam.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BRASIL. Decreto Estadual nº 27.427 de 17 de Novembro de 2000 do Estado do Rio de Janeiro (RICMS/RJ). Rio de Janeiro. Assembleia Legislativa do Estado do Rio de Janeiro.

BRASIL. Constituição (1988). Constituição [da] República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado Federal.

BRASIL. Decreto Estadual nº 2.870 de 2001 do Estado de Santa Catarina. (RICMS/SC-01).

LENZA, Pedro. Direito Constitucional Esquematizado. Editora Saraiva. 17ª Ed. P.77

CANOTILHO, J. J. G. Direito constitucional e a teoria da Constituição, 6ª Ed. P.229

BARROSO, Luís Roberto, O controle de constitucionalidade no direito brasileiro, 2ª Ed. P. 29

BRASIL. Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional). Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Diário Oficial [da República Federativa do Brasil], 27 de out 1966, Brasília, DF, p. 12452.

CARRAZZA, Roque Antônio. ICMS. Malheiros Editora, 17ª Ed. P. 34 e 35

CARRAZZA, Elizabeth Nazar. O Imposto sobre Serviços na Constituição, dissertação de Mestrado apresentada no Programa de Pós-Graduação em Direito da PUC/SP, inédita, 1976, P.56.

PAULSEN, Leandro. Curso de Direito Tributário. São Paulo. 8ª Ed. P.110

BRASIL. Lei Complementar nº 87 de 13 de setembro de 1996. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR). Diário Oficial [da República Federativa do Brasil], 16 de set 1996, Brasília, DF, p. 18261.

BRASIL. Resolução nº 22, de 1989 do Senado Federal. Estabelece alíquotas do Imposto sobre Operações Relativas a Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, nas operações e prestações interestaduais. Brasília. DF: Senado Federal.

BRASIL. Emenda Constitucional de 1º de Outubro de 1969. Editou novo texto da Constituição Federal de 24 de Janeiro de 1967. Brasília. DF: Senado Federal.

BRASIL. Decreto Estadual nº 54.177, de 30 de Março de 2009 do Estado de São Paulo. Alterou a redação do Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – RICMS/SP, aprovado pelo Decreto 45.490, de 30.11.2000.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. Pareceres. Direito Tributário da Energia. Editora Forense.

1ª Edição, 2009. RJ P. 25

BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro, 7ª Ed., Rio de Janeiro, Forense, 1975, p.188

CANAZARO, Fábio. Essencialidade tributária: igualdade, capacidade contributiva e extrafiscalidade na tributação sobre o consumo. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015, p.151

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito, A Tributação da Energia Elétrica e a Seletividade do ICMS, Revista Dialética de Direito Tributário nº 62, P. 71

CARVALHO, Paulo de Barros, Curso de Direito Tributário, São Paulo, Saraiva, 2012,P. 197

PIRES. Homero. Comentários à Constituição Federal Brasileira. vol. 1º, São Paulo, Saraiva, 1932, P.151.

MACHADO, Hugo de Brito. O ICMS no Fornecimento de Energia Elétrica: Questões da Seletividade e da Demanda Contratada. Revista Dialética de Direito Tributário nº 155. P.51/52

## REFERÊNCIAS JURISPRUDENCIAIS

STF. Recurso Extraordinário nº 714.139. Relator: Ministro Marco Aurélio. Órgão Julgador: Tribunal Pleno.

STJ. Recurso Especial nº 112.5133/SP. Relator: Ministro LUIZ FUX. Órgão Julgador: Primeira Seção. Julgamento em 25/08/2010.

STF. Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 131.941/SP. Ministro Relator: Marco Aurélio. Órgão Julgador: Segunda Turma. Julgamento em 09/04/1991.

STF. Recurso Extraordinário nº 176.626/SP. Ministro Relator: Sepúlveda Pertence. Órgão Julgador: Primeira Turma. Julgamento: 10/11/1998

STF. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.945. Ministra Relatora: Carmem Lúcia. Órgão Julgador: Tribunal Pleno.

STJ. Súmula nº 391. Primeira Seção, julgado em 23/09/2009, DJe 07/10/2009

STJ. Recurso Especial nº 130.6356/PA. Ministro Relator: Castro Meira. Órgão Julgador: Segunda Turma. Julgado em 28/08/2012.

Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro. Arguição de Inconstitucionalidade nº 27 de 2005. Relator: Desembargador Roberto Wider. Órgão Julgador: Órgão Especial. Julgado em 27/03/2006.

STF. Suspensão de Segurança nº 3717. Órgão Julgador: Presidência. Ministro Relator: Gilmar Mendes. Julgado em 22/12/2008

Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro. Apelação nº 03773654020098190001. Relator: Pedro Saraiva de Andrade Lemos. Órgão Julgador: 10ª Câmara Cível. Data de Julgamento: 25/04/2017. Data de Publicação: 27/04/2017

Tribunal de Justiça do Estado de Santa Catarina. Processo nº 2014.072566-2. Relator: Desembargador Paulo Ricardo Bruschi. Órgão Julgador: Primeira Câmara de Direito Público. Data de Julgamento: 28/04/2015

Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo. Processo nº 0094000-85.2006.8.26.0000. Relator: José Santana. Órgão Julgador: 8ª Câmara de Direito Público. Data de Julgamento: 01/12/2010

Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo. Processo nº 0087891-89.2005.8.26.0000. Relator: Paulo Dimas Mascaretti. Órgão Julgador: 8ª Câmara de Direito Público. Data de Julgamento: 26/09/2007.

Tribunal de Justiça do Estado do Paraná. IDI - 174723-7/01. Relator: Luiz Mateus de Lima. Órgão Julgador: Órgão Especial. Data de Julgamento: 17/11/2006

Tribunal de Justiça do Estado da Bahia. Apelação nº 0115540-35.2010.8.05.0001. Relator:



Daisy Lago Ribeiro Coelho. Órgão Julgador: Terceira Câmara Cível. Data de Julgamento: 10/12/2013.